الأستاذ: محرزي محمد عباس

اقتصاديات المالية العامة

النفقات العامة - الإيرادات العامة
الميزانية العامة للدولة

الطبعة الثانية 2005



ديوان المطبوعات الجامعية

الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر

رقم النشر : 4.01.4502
رقم ر.د.م.ك (ISBN): 9961.0.0641.0
رقم الإيداع القانوني : 2003/1413

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين،

إلى زوجتي، إلى ابني سامي ولطفي

إلى جميع أفراد العائلة.



التشكرات

أودّ أن أتقدم بالشكر الجزيل لجميع من ساعدوني في إنجاز هذا العمل المتواضع وأخص بالذكر المشرفين على مكتبتي المديرية العامة للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك.



الفهرس

المقدمة العامة 13

فصل تمهيدي: مفهوم علم المالية 15

المبحث الأول: تطور مالية الدولة 17

المطلب الأول: مرحلة الدولة الحارسة 18

المطلب الثاني: مرحلة الدولة المتدخلة 21

المطلب الثالث: مرحلة الدولة العصرية 25

المبحث الثاني: ماهية علم المالية العامة 32

المطلب الأول: علم المالية العامة 33

المطلب الثاني: تطور علم المالية العامة 37

المبحث الثالث: المالية العامة و المالية الخاصة 39

المبحث الرابع: علاقة المالية العامة بالعلوم الأخرى 45

المطلب الأول: المالية العامة و الاقتصاد 45

المطلب الثاني: المالية العامة و الإحصاء 49

المطلب الثالث: المالية العامة و القانون 50

المطلب الرابع: المالية العامة والعلوم الاجتماعية و السياسية 54

المطلب الخامس: المالية العامة و المحاسبة 56

القسم الأول

النفقات العامة 61

الفصل الأول: ماهية النفقات العامة 65

المبحث الأول: شكل النفقة العامة 65

المبحث الثاني: مصدر النفقة العامة 68

المطلب الأول: المعيار القانوني 69

المطلب الثاني: المعيار الوظيفي 71

المطلب الثالث: هدف النفقة العامة 73

الفصل الثاني: تقسيم النفقات العامة 75
المبحث الأول: نفقات التسيير والاستثمار 76
المطلب الأول: نفقات التسيير 77
المطلب الثاني: نفقات الاستثمار 78
المبحث الثاني: التقسيمات العلمية و الاقتصادية للنفقات العامة 81
المطلب الأول: تقسيم النفقات حسب أهدافها المباشرة 81
المطلب الثاني: النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية 84
المطلب الثالث: النفقات العادية أو غير العادية 91
المطلب الرابع: النفقات الوطنية والنفقات المحلية 92
الفصل الثالث: قواعد الإنفاق العام 93
المبحث الأول: قواعد النفقات العامة 94
المطلب الأول: قاعدة المنفعة 95
المطلب الثاني: قاعدة الاقتصاد في النفقة 97
المبحث الثاني: حدود الإنفاق العام 100
المبحث الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة 103
المطلب الأول: الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة 105
المطلب الثاني: الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة 108
الفصل الرابع: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة 119
المبحث الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة 120
المطلب الأول: الآثار على الإنتاج الوطني 120
المطلب الثاني: الآثار على الاستهلاك 124
المطلب الثالث: الآثار على طريقة توزيع الدخل الوطني 126
المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة 129
المطلب الأول: أثر المضاعف 130
المطلب الثاني: أثر المعجل 132

القسم الثاني

الإيرادات العامة 135
الفصل الأول: التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة 139
الفصل الثاني: إيرادات الدولة الاقتصادية 145

المبحث الأول: إيرادات أملاك الدولة (الدومين) 145
المطلب الأول: أملاك الدولة العمومية 145
المطلب الثاني: الأملاك الوطنية الخاصة 148
المبحث الثاني: الرســـوم 159
المطلب الأول: ماهية الرسم وخصائصه 161
المطلب الثاني: تقدير الرسم و فرضه 165
المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين الرسم
وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى 169
الفصل الثالث: النظرية العامة للضريبة 173
المبحث الأول: ماهية الضريبة 175
المطلب الأول: تعريف الضريبة و خصائصها 175
المطلب الثاني:الأساس القانوني للضريبة 183
المطلب الثالث: المبادئ العامة للضريبة 187
المطلب الرابع: أهداف الضريبة 196
المبحث الثاني: التنظيم التقني للضرائب 204
المطلب الأول: التصنيفات المختلفة للضريبة 204
المطلب الثاني: وعاء الضريبة 295
المطلب الثالث: معدّل الضريبة 303
المطلب الرابع: الآثار الاقتصادية للضريبة 314
المطلب الخامس: الضغط الضريبي 325
المطلب السادس: الازدواج الضريبي 329
الفصل الرابع: القروض العامة 347
المبحث الأول: ماهية القروض العامة وتقسيماها المختلفة 348
المطلب الأول: ماهية القروض العامة 349
المطلب الثاني: تقسيمات القروض العامة 351
المبحث الثاني: التنظيم التقني للقروض العامة 359
المطلب الأول: إصدار القرض العام 359
المطلب الثاني: انقضاء القرض العام 366
المبحث الثالث: الآثار الاقتصادية للقروض العامة 370

المبحث الرابع: تحليل المديونية العمومية للجزائر 375

القسم الثالث
الميزانية العامة للدولة 383

الفصل الأول: إعداد الميزانية 391
المبحث الأول: المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية 391
المطلب الأول: مبدأ سنوية الميزانية 392
المطلب الثاني: مبدأ وحدة الميزانية 398
المطلب الثالث: مبدأ عمومية الميزانية 409
المطلب الرابع: مبدأ توازن الميزانية 416
المبحث الثاني: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية 422
المطلب الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية 422
المطلب الثاني: الإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية 425
المطلب الثالث: تقنيات تقدير النفقات و الإيرادات 433
الفصل الثاني: اعتماد الميزانية 439
المبحث الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية 439
المبحث الثاني: أداة اعتماد الميزانية 442
الفصل الثالث: تنفيذ الميزانية 445
المبحث الأول: عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات 446
المبحث الثاني: الرقابة على تنفيذ الميزانية 451
المطلب الأول: الرقابة الإدارية 452
المطلب الثاني: الرقابة التشريعية 454
المطلب الثالث: الرقابة المستقلة 458
الخاتمة العامة 465
المراجع 467
فهرس الجداول والملاحق 473
الملاحق 475

تمهيد

لا يمكننا أن ننكر الأهمية التي تكتسيها مالية الدولة في تحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية، فالمهام المنوط بها و الدور المرجو أن تلعبه إلى جانب آليات وأدوات السياسة الاقتصادية الأخرى يجعلها تحتل صفا ومرتبة مرموقة في قائمة أدوات التعديل الاقتصادي.

مالية الدولة التي توظف النفقة العمومية، الضريبة والقرض العمومي لتلبية حاجيات الخزينة العمومية قد انتقلت اليوم لتستعملها في تعديل الظرف الاقتصادي وفي تجسيد العدالة الاجتماعية وصارت بالتالي أداة حاسمة في الحياة الاقتصادية لأية دولة.

وتأخذ المالية العامة إطارا قانونيا منظما عند استعمالها لعناصرها الثلاثة المتمثلة أساسا،كما ذكرنا في النفقة العامة، الضريبة والقرض العمومي من خلال الميزانية العامة للدولة التي يتضمنها قانون المالية السنوي المقدم من طرف الحكومة للبرلمان للدراسة والمناقشة والإثراء والترخيص، هذا العنصر الأخير الذي يعتبر أساسا لتطبيق السياسة المالية الحكومة.

يأتي هذا العمل ليكون بمثابة الدليل والسند البيداغوجي في ميدان المالية العامة بأسلوب سهل وطريقة تتيح للطلبة والمتربصين والباحثين والمهتمين بهذا الجانب من أخذ فكرة عن أداء آليات هذه المادة الهامة.

إن هـــذا العمـــل لـــن يكون مكتملا ما لم يستفيد من ملاحظاتكم واستفساراتكم البناءة والمفيدة، والتي من خلالها سنحاول تتمة النقص الذي قد يبرز على هذا الكتاب.

المقدمة العامة

إن الإصلاحات الاقتصادية التي شرعت فيها الجزائر منذ عشرية من الزمن تستلزم لا محالة نشر وإحلال ثقافة مالية في أوساط أفراد الشعب حتى يتم استيعاب مبادئ هذه الإصلاحات ويتم بذلك الانتقال لاقتصاد السوق الحرة في ظروف مواتية في ظل قبول جماهيري لمبادئ لم يألفها من قبل. تعدّ المالية العامة واحدة من بين الميادين التي عرفت تغيرات وتحولات عديدة على غرار الأدوات الاقتصادية الأخرى، فتمويل تدخل الدولة لأداء أدوارها التقليدية :الدفاع الوطني، الأمن العمومي وإقامة العدالة (الوظيفة المالية)، وللتعديل الاقتصادي (الوظيفة الاقتصادية) ولإعادة توزيع الدخل الوطني (الوظيفة الاجتماعية)، يحتاج لتنظيم محكم في الحصول على الإيرادات العامة بتوزيع الأعباء العامة على أفراد الشعب بشكل يتناسب مع قدراته التكليفية من جهة، وتحديد أوجه الإنفاق العام بصورة تربط صرف النفقات بتحقيق الأهداف المرسومة لها.

ويتم إعداد كتل الإيرادات والنفقات بصورة منظمة في إطار الميزانية العامة للدولة مصادق عليها ضمن قانون المالية السنوي من طرف البرلمان، وعند عدم كفاية الإيرادات العامة يستنجد بالقروض العامة والإصدار النقدي على مستوى البنك المركزي لاتمام النقص الحاصل في موارد الدولة.

أما الأسئلة التي تفرض نفسها والتي تشكل لنا الانطلاقة في طرح محاور موضوع المالية العامة الموجود بين أيديكم:

ما هي مراحل تطور مالية الدولة و كيف تمت بلورة المالية العامة في صورة علم قائم بذاته ؟

فيما تتمثل النفقة العمومية وما هي تقنياتها وآثارها الاقتصادية؟

فـــيما تتمثل مصادر الايرادات العامة، هل يمكن لها أن تغطي منافذ النفقات العامة المسطرة؟

كيف يتم اللجوء للقروض العامة وهل كل آثارها إيجابية على الاقتصاد الوطني ؟

كـــيف يتم التخطيط لاعداد الميزانية العامة للدولة وما هي المراحل التي تتخطاها حتى تأخذ صورتها النهائية؟

كـــل هـــذه النقاط سنحاول القيام بالإجابة عليها من خلال محتويات هذا الكتاب.

الفصل التمهيدي

مفهوم علم المالية العامة

إن الملامح العصرية و الهيئة الحالية للدولة من مؤسسات وهياكل لم تكن نتيجة ضربة حظ عارض أو وليدة الصدفة بل نتيجة تخطيها و مرورها بمراحل و محطات تاريخية عديدة أعطتها صورها التي تتواجد عليها الآن، مع الإشارة إلى المساهمات الفكرية للعديد من المفكرين و المنظرين من ناحية إبراز و تقديم دور رائد و مرتكز على نجاعة تدخلها في الحياة الاقتصادية بشكل عامّ وطرق تسيير الأموال العمومية بشكل خاصّ.

انطلاقا من هنا، ارتبط تطور دور و عمل الدولة بالمالية العامة ارتباطا وثيقا، أين كانت طريقة قيامها بالإنفاق لتلبية الحاجات العامة وكيفية توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين بها تعكس التطور الذي لحق بهياكلها و مؤسساتها بل أكثر من هذا تقوم المالية العامة بتقديم صورة مكبرة عن الوضعية الاقتصادية للبلد، فإذا كانت مثلا حصيلة الضرائب في دولة معينة مرتفعة على الرغم من ثبات معدلاّتها، فإن ذلك يعدّ مؤشرا على ارتفاع الأسعار و بالتالي على وجود التضخم. كذلك إذا انخفضت حصيلة الضرائب مع بقاء نسبها دون تغيير فهذا معناه على أن اقتصاد الدولة يعاني حالة كساد.

كذلك، إذا ازدادت نفقات الاستثمار و التجهيز و كان التركيز على إناز السكنات للمواطنين، فمعنى ذلك أننا أمام اقتصاد في مرحلة النمو. أمـــا إذا ازدادت الإعانات الاجتماعية و إعانات البطالة و غيرها من الـــنفقات الأخرى ذات الطابع الاجتماعى فإننا نكون أمام اقتصاد في حالـــة كساد. الشيء الذي يسمح لنا من اعتبار الإيرادات الضريبية مؤشـــرا كاشـــفا عما إذا كانت الدولة متقدمة اقتصاديا أم متخلفة، فكلمـــا كان عبء الضريبة ثقيلا و كان النظام الضريبى محكما فهذا يـــدل عـــلى أنـــنا أمام دولة متقدمة اقتصاديا أما إذا كانت حصيلة الضـــرائب قليلة و الاقتطاعات الضريبية ضعيفة فهذا دليل على تخلف الدولة.

لهـــذا ســـنحاول من خلال هذا الفصل أن نسلط الضوء على مراحل تطور دور الدولة و الذي كما ذكرنا آنفا ارتبط بصفة وثيقة بالمالية العامة إلى جانب التعرض للمفاهيم الأساسية للمالية العامة التى ستســـمح لنا فيما بعد بإعطاء صورة واضحة عن آليات عمل و أداء الميزانية العامة للدولة، حيث سنتطرق في البداية إلى تطور المالية العامة **(المبحث الأول)** نستعرض من خلاله الأشواط التى قطعتها الدولة في بلورة دورها و تنظيم ماليتها ثم نقوم بتقديم الموضوع أو المواضيع التى تدرســـها المالية العامة والمناهج المعتمدة من طرف الباحثين في تفسير ظواهـــرها لنصل بعدها إلى إعطاء تعريف لعلم المالية العامة إلى جانب التحدث عن تطوره التاريخى **(المبحث الثانى)** ثم نأتي إلى محاولة إيجاد أوجـــه الشبه و الاختلاف بين المالية العامة و المالية الخاصة **(المبحث**

الثالـــث) لنختم هذا الفصل الخاص بتطور المالية العامة بالتطرق إلى علاقة المالية العامة بالعلوم الأخرى و دراسة مدى تأثير كل علم على الآخر (**المبحث الرابع**) .

المبحث الأول
تطور مالية الدولة

مـــرت مالية الدولة بثلاثة أشواط :**الأول** عرف بفترة الدولة الليبرالية التى تميزت بتحديد النفقات والعمل على توازن الميزانية العامة للدولـــة إلى جانب الإصرار على حيادية المالية العامة و المستمدة من حـــيادية دور الدولة في الحياة الاقتصادية، أما **الثانى** فهى فترة الدولة المـــتدخلة والـــتى نـــادى مؤيدو هذا الطرح بتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية حتى تتمكن من القضاء على الانحرافات التى يمكن أن يترلق فـــيها اقتصـــاد الدولة وتعديل و ضبط مساره وفق الأهداف النهائية المرسومة من قبل السياسة الاقتصادية.

و يظهـــر تدخل الدولة خلال هذه المرحلة فيما يتعلق بالمالية العامـــة مـــن خلال الزيادة في النفقات العمومية بسبب ارتفاع حجم الإعانات الاجتماعية و الاستثمارات في التجهيزات إلى جانب إعادة النظر في التوازن الميزاني حيث اعتبر العديد من مفكري تلك المرحلة و عـــلى رأسهم "**جون مينارد كيتر**" أن العجز الميزاني بإمكانه أن يلعب دور عـــامل مـــن عوامل التحفيز الاقتصادي لنأتي إلى **الشوط الثالث**

الذي وصلت إليه مالية الدولة و هى المرحلة المعاصرة أين تعددت فيه أساليب تدخل و تسيير المالية العامة.

المطلب الأول
مرحلة الدولة الحارسة

هيمنت خلال هذه الفترة من القرن التاسع عشر **(19)** فلسفة الفكـــر الكلاسيكى التى تبنت في مجال المالية العامة مبدأ الحرص على تحديد النفقات و الاقتصاد فيها و للوصول إلى ذلك يجب الإبقاء على تـــوازن الميزانـــية العامة للدولة و لضمان كل هذا رأى الكلاسيك في تحيــــيد أداء الدولـــة الاقتصادي الوسيلة المثلى لذلك، فتدخل الدولة حســـبهم يؤدي لا محالة إلى زيادة النفقات مما يحدث خللا في توازن ميزانية الدولة قد ينتج عنه اضطراب في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية وفيما يأتي سنعالج ما سبق ذكره في النقاط التالية:

أ- تحديد النفقات:

يتمثل الهاجس الأول[1] للسلطة التشريعية في الترخيص للسلطة التنفـــيذية إلا بالقيام بأداء النفقات التى لا يمكن التفريط فيها من أجل سير المصالح العمومية الضرورية و هذا بهدف تحميل المكلفين بالضريبة أقل عبء مالي ممكن.

(1) Abdelhamid GAS - « Cours de Finances Publiques »,Institut d'Economie Douanière et Fiscale -Koléa,1998,page 5.

و هذا يتوافق مع المنطق و المنهج الليبرالي خاصة مع فكرة "**البرلمانية**" السائدة آنـذاك في القرن التاسع عشر أين كان البرلمان بمثابة الممثل الحقيقي و الشرعي للسيادة الوطنية، مقابل حذر شديد برز اتجاه السلطة التنفيذية في تسييرها للأموال العمومية.

ب – توازن الميزانية العامة للدولة:

تلزم التنبؤات الميزانية أية حكومة على القيام بجرد و تعداد احتياجاتها المالية للسنة المقبلة و من ثم اقتراح جملة من الموارد التي تكون متكيفة مع طبيعة النفقات.

هذه النفقات التي يتكون جزء منها من نفقات دائمة و غير منتجة، أما فيما يخص الإيرادات فتظهر الضريبة بمثابة الإجراء الأكثر تكيفا مادام أنه مورد متجدد و نهائي.

إن فكرة توازن الميزانية العامة للدولة قائمة على منطق المفكرين الكلاسيك القائلة بأنه:"**عند اختلال توازن الميزانية تضطر الدولة للاقتراض،حيث أن القروض العامة تأتي لزيادة نفقات السنوات القادمة مادام أنه يجب إهتلاكها و دفع الفوائد عنها مما قد يؤدي إلى تضخيم العجز الميزاني** ".

و لمواجهـــة وضـــعية مثل هذه، تضطر للاقتراض من جديد مما يجعلها رهيـــنة ظاهـــرة المديونية و التى تعجل بتقويض الأسس المالية للدولة وعجزها عن تأدية وظائفها في المجتمع[1].

دائمـــا و في ســـياق التفكير الكلاسيكى لما تعجز الدولة عن الاقـــتراض ستلجأ لأسلوب آخر يتمثل في البنك المركزي و الإصدار النقدي.

إن وضـــعية مثل هذه ستؤدي إلى تداول أوراق نقدية إضافية والـــتى مـــن الممكن جدا ألا تتوافق مع الزيادة في الإنتاج مما سيفجر ظاهـــرة أخرى هى التضخم التى تظهر ملامحها على المستوى الداخلى بارتفـــاع رهيب لأسعار السلع و الخدمات و على المستوى الخارجي بتدهور قيمة العملة المحلية أمام العملات الأجنبية الأخرى.

تؤدي، في الأخير، هذه السياسة إلى قيام الدولة بتخفيض قيمة العملـــة المحلية أو إلى تقييم مفرط مضر للمبادلات الخارجية مما يدفـــع إلى ضرورة تسطير خطة جدية للتقشف الميزاني التي يمكن لها أن تمتص الكتلة الفائضة من المتاحات النقدية.

ومـــنه، مـــن المستحسن منذ البداية التقيد بمبدأ التوازن الميزاني عوض أن ترغم الدولة على اتباعه تحت تأثير التضخم.

(1) Jean CATHELINEAU - « Finances Publiques - politique budgétaire et droit financier », L.G.D.J, Paris, 1976, page 11.

جـ-حيادية المالية العامة:

يتمثل دور الحكومة، حسب النظرية الكلاسيكية، في إطار الدولة الليبرالية، في التحكيم أثناء التراعات بين الأعوان الاقتصاديين دون التدخل في علاقاتهم الاقتصادية و منه يتم رسم دور الدولة داخل المجتمع الذي لا يتعدى سوى ضمان الأمن الداخلي داخل الإقليم دون التكفل بالتنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

المطلب الثاني

مرحلة الدولة المتدخلة

جاءت هذه المرحلة كنتيجة للأزمة التى أعقبت الحرب العالمية الأولى والتى تميزت بإعادة النظر في معظم المبادئ المالية الكبرى للنظرية الكلاسيكية.

و تركت **"الدولة الليبرالية"** مكانها لـ**"الدولة المتدخلة"** عقب الأزمة الاقتصادية الكبرى سنة **1929**،و من خلال هذا الشكل يمكن لها أن تتدخل لتسير، توجه أو ترفع من أداء الاقتصاد و تحاول أن تقوم بالقضاء على الظلم وغياب العدالة الظاهرة للعيان بشكل رهيب.

في هذا الإطار، خرجت المالية العامة من حالة العزلة المفروضة عليها من قبل المنظرين الكلاسيك و التى قالوا بتحييدها عن المجال الاقتصادي و أخذت في لعب دور هام و حاسم في التنمية و التعديل الاقتصادي إلى جانب إعادة توزيع الدخل الوطني و أضحت بالتالي

المالية العامة أداة رئيسية من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية[1].

و اعتمد تدخل الدولة داخل الاقتصاد على ركائز نظرية غذتها آراء و اجتهادات العديد من المفكرين أشهرهم على الإطلاق الاقتصادي الإنكليزي **"جون مينارد كينز"**، الذي وضع مبادئ التدخل التعديلي للدولة للتقليص و القضاء على البطالة و بعث التشغيل الكامل.

ويمكن للدولة من خلال ميزانيتها زيادة نفقات الاستثمار من جهة وتقليص الضرائب من جهة أخرى و هذا من أجل تنشيط و وإنعاش الاقتصاد ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية.

ويتعاظم ويشتد تدخل الدولة في حالة الحرب، لأن في ظروف مثل هذه تقوم الدولة بتأمين إدارة كل النشاطات و تدخلها يكون كليا :إنه **"اقتصاد الحرب"** أي تكفل تام من طرف الدولة لبعض الأنشطة،ولما تضع الحرب أوزارها، يخف بعض الشيء تدخل الدولة، لكن لا يختفي تماما.

ويمكن أن يأخذ "تدخل الدولة" أشكالا متعددة[2].

(1) Pierre LALUMIERE : « Les Finances Publiques », Armand Colin-cllection, Paris, 7 éme édition 1983, page 18.
(2)A.GAS:opcit, page7.

- **سواء عن طريق قيام الدولة بالإنشاء المباشر لمؤسسات في قطاعات كانت مخصصة إلى غاية ذلك الوقت للاستثمار الخاص؛**
- **أو بتحول الدولة إلى مساهم مباشر بشكل كامل في رأس مال المؤسسات الخاصة عن طريق التأميمات أو امتلاك جزء من رأس المال عبر حيازة حد معين من الأسهم.**

و يظهـــر تدخـــل الدولـــة فيما يتعلق بالمالية العامة من خلال العناصر التالية:

أ – زيادة النفقات العمومية:

مـــا يجب تسجيله هنا، هى تلك الوتيرة التى طبعت الزيادة في النفقات العمومية خلال المرحلة التى أعقبت الحرب العالمية الأولى والتى تمـــت بســـرعة تفوق ارتفاع الدخل الوطني والتي لا يمكن تمويلها من خلال الإيرادات الجبائية فقط.

ب – إعادة النظر في التوازن الميزاني:

لقـــد تم إعـــادة الـــنظر في هذه القاعدة التى قدسها المفكرون الكلاســيك. فـــبعد العديد من المحاولات للالتزام بهذا المبدأ من قبل مخـــتلف الـــدول المتقدمة، اضطرت حكوماتها إلى التخلى عن توازن الميزانية العامة للدولة و البحث عن مصادر أخرى لتمويل هذا العجز،

أكـــثر من هذا، اعتبر العديد من المنظرين الاقتصاديين المؤيدين لتدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية أن "**العجز الميزاني أداة ملائمة للتحفيز والإنعاش الاقتصادي و هذا في ظل شروط معينة يجب توفرها**"[1].

جـ - خروج المالية العامة عن حياديتها:

صـــارت ميزانـــية الدولـــة، بفعل تدخل الحكومات في الأمر الاقتصادي غير حيادية و راحت تمارس تأثيرا هاما وفي بعض الأحيان حاسما على تطور الوضعية الاقتصادية، هذه الحيادية التي خصت طويلا المالية العامة قد تم الاستغناء عنها لسببين على الأقل:

الأول و على اعتبار النفقات العمومية صارت تمتص جزءا هاما مـــن الدخل الوطني صار من الضروري أخذ القرارات المتعلقة بالميزانية بعين الاعتبار.

الثاني أنه كل الدول صارت تستعمل المالية العامة كأداة رئيسية في السياسة الاقتصادية[2].

(1) Ahmed SILEM : « Encyclopédie de l'Economie et de la Gestion », HACHETTE, 1994, page 390.
(2) J.CATHELINEAU:opcit, page 15 .

المطلب الثالث
مرحلة الدولة العصرية

عرفت المالية العامة تطورا أكبر خلال النصف الثاني من القرن العشـــرين الـــراجع إلى تعددها بالنظر إلى الأهمية و طبيعة الإيرادات والنفقات العامة التى تختلف من دولة متقدمة إلى أخرى في طريق النمو. لقـــد استحدثت المالية المعاصرة من طرف الأنظمة البرلمانية وتجد هذه العلاقـــة تفســـيرا منطقيا. تاريخيا، ظهرت الأنظمة البرلمانية في مختلف الدول وعلى وجه الخصوص الأوروبية منها عقب انهيار الحكم الملكى. فالـــلحد مـــن السلطة الملكية،عمدت البرلمانات المنتخبة إلى استعمال التقنـــيات المالـــية، بالترخـــيص المبدئى لإيرادات و نفقات الخدمات العمومـــية،بهذه الطريقة تكون هذه المجالس قد حدت من مجال التدخل الممكن و المسموح للحكومة(1).

أ – المالية العامة في البلدان المتقدمة:

لقـــد تم ملاحظـــة تطور سريع في البلدان المتقدمة للخدمات العمومية الاجتماعية حيث يجب تحمل العبء المالي لها.في هذه البلدان ،تـــتدخل الدولة لتصحيح آليات اقتصاد السوق الحرة منذ البداية حتى تتفادى الآثار السلبية المترتبة عن الاختلالات المالية التي قد تحدث(2).

(1) P.LALUMIERE : opcit, page 31.
(2) A.GAS: opcit, page 8.

1 _ التدخل المقاصي:

في هذه الحالة تستعمل المالية العامة لممارسة أثر مقاصي (un effet compensateur) و هذا حسب المراحل التالية :

- في فترة انكماش اقتصادي مصحوب بزيادة للبطالة، تقوم الدولة بزيادة النفقات و تقلص من حجم الضرائب حتى تسمح برجوع.

- النشـــاط الاقتصـــادي من خلال الأدوات التالية: ميزانية موجهة للإنعـــاش الاقتصادي،سياســـة القدرة الشرائية أو سياسة الأشغال الكبرى.

أما في فترة تضخم مرتفع ،تقوم الدولة بتقليص نفقاها و الزيادة في الضرائب مستعملة الأدوات التالية: ميزانية متشددة،سياسة تقشف و القضاء أو التقليص من العجز الميزاني.

- أما النقاش اليوم و القائم بين مختلف منظري و منفذي السياسات الاقتصـــادية فإنه لا يبحث في مبدأ التدخل، لكن في اللحظة التى يجب التدخل فيها و الأدوات الواجب استعمالها و في هذا الإطار ظهرت معارضة بين طرحين اثنين :

● **طرح نقدوي** و الذي يعتبر أن الأثر المقاصي يجب أن يمارس عن طريق النقود و ذلك باقتراح سياسة نقدية تقييدية لمحاربة التضخم أو بالعكس توسعية في حالة انكماش اقتصادي.

• **طرح مالي** و الذي يتبنى مبدأ اللجوء إلى الوسائل المالية نظرا لفعاليتها الكبيرة أي الضرائب و/أو النفقات العامة.

لكن يبرز الإشكال بصورة كبيرة لما يقع التضخم في فترة تراجع وانكماش اقتصاديين و يطرح الاختيار ما بين مكافحة التضخم ومحاربة البطالة.فالنفقات التي ترتفع تغذي التضخم و الضرائب التي تزيد في تعظيم الانكماش الاقتصادي.

ويرى النقدويون أنه لا يجب الاعتماد على الوسائل المالية التي تؤدي إلى تعقد الوضعية الاقتصادية للدولة.

و انطلاقا من التوازن الميزاني في فترة عادية،ستقوم النفقات والإيرادات بالرد تلقائيا على التغيرات الاقتصادية :إنها "**نظرية المعدلات الآلية**"، « les stabilisateurs automatiques »

في حالة انكماش اقتصادي، فان الإيرادات الجبائية سوف تتقلص تدريجيا و هذا دون إحداث أي تخفيض في معدلات الضرائب.

و في الحالة العكسية، و عند توسع اقتصادي جد سريع، ستظهر زيادة في الإيرادات الجبائية (دون الزيادة في معدلات الضرائب) مما سيحدث فائضا ميزانيا و يمارس أثرا مقاوما للتضخم.بالتالي،يمكن للتدخل المقاصي أن يتم فقط عن طريق الأدوات النقدية.

ب–التدخل المصحح:

يوجـــد نمـــط آخـــر للتدخل في الدول المتقدمة و هو التدخل المصحح،و له هدف اجتماعي واقتصادي.

1 ــ **في المجـــال الاقتصـــادي**، هناك ميزة قطاعية،يتمثل الهدف المرسوم هنا ليس إعادة التوازن الاقتصادي الإجمالي،لكن العمل على تقليص الفوارق و النتائج السلبية للاقتصاد الليبرالي.
من ناحية الإيرادات، تكون الجباية في صورة تعمل من خلالها عـــلى عـــدم إثقـــال كاهل القطاعات التى تعرف صعوبات (الفلاحة،الصيد،صغار التجار و الصناعات التقليدية).

أما من ناحيـــة النفقـــات، يتم تطبيق على وجه الخصوص سياسة إعانات ومنح للقروض بمعدلات فائدة مشجعة لمثل هذه القطاعات.

2 ــ **في المجال الاجتماعى**، يتم استعمال النفقات العمومية:
ــ سواء لتقديم بشكل مباشر إعانة مالية للأشخاص الأكثر حرمانا (إعانـــة اجتماعية،منح البطالة ،تقاعد،المنح المدرسية،منح للسكن،منح للأمومة...الخ).

ــ أو بتنمـــية وتطويـــر التجهيزات والخدمات العمومية الموجهة للفـــئات المحـــرومة على وجه الخصوص وللجمهور بصفة عامة (إطار معيشـــي ملائـــم، مكافحة التلوث، النقل، السكن، الثقافة، التعليم،

الرياضة...الخ) كما أن استعمال الإيرادات العامة جد متداول و يمكن التقليص من الضريبة أو إلغائهافيما يخص بعض الفئات و،بالعكس،الرفع منها بالنسبة للفئات الميسورة.

ب – المالية العامة في دول العالم الثالث:

تعمل دول العالم الثالث للتحكم في أكثر من طريقة وأداة في سبيل الولوج إلى التقدم و التطور و بالرغم من وجود هذه الدول في درجات مختلفة من النمو يمكن أن نستخرج بعض المعالم المشتركة فيما بينها.

فهذه الدول النامية تعمل جاهدة على اقتناء التجهيزات المختلفة والضرورية للحياة الاقتصادية بينما لا تمتلك -إلا البعض منها- رؤوس الأموال اللازمة و الكافية، من جهة أخرى تعيش أغلب هذه البلدان في أزمة لليد العاملة الخبيرة وترزح تحت ضغط ديموغرافي يتجاوز الزيادة في الدخل الوطني.إضافة إلى كل هذا نجد أن الكثير من البلدان تزخر باطن أراضيها بموارد طبيعية لا تقدر بثمن و لما تقوم بتصديرها في شكل مواد أولية إلى الأسواق العالمية تجد نفسها مرغمة على اتباع سياسة أسعار مفروضة عليها من قبل كبريات الشركات المتعددة الجنسيات.

و يمكن للمالية العامة أن تلعب دورا رياديا في ذلك بالرغم من كل هذه القيود العديدة و المتعددة، على مستوى الاقتصاد الوطني حيث يمكن أن تساهم بشكل فعال في تمويل الاستثمارات .

يمكـــن الـــتفكير هنا أن حصة المالية العامة في الاقتصاد الوطني بالنسبة للدول المصنعة جد معتبرة بينما تكون ضئيلة لدى اقتصاديات الدول النامية.

في الحقيقة، لا يوجد شيء مثل هذا في الواقع فوزن المالية العامة لـــه ثقـــل كبير في جميع اقتصاديات الدول سواء كانت متقدمة أم في طريق النمو.

يمكـــن أن تكـــون الرابطة أكثر توطدا لما يتعلق الأمر بالدول السائرة في طريق النمو. حيث أن تدخل السلطات العمومية المتعاظم في الحـــياة الاقتصـــادية يكون أكثر من ضروري بسبب ضعف القطاع الخـــاص المتمـــيز بغـــياب المتعاملين الاقتصاديين، المدخرين و رؤوس الأموال.

وتتميز هيكلة المالية العامة في معظم هذه الدول بنفقات جد هامة وإيرادات غير كافية.

حيـــث تمـــت الـــزيادة في النفقات العامة في الدول الأوروبية المـــتقدمة بشكل تدريجي على فترة فاقت القرن من الزمن و تمت هذه الـــزيادة في ظـــل الضغوط التي أفرزها احتياجات الثورة الصناعية في أوربا.

بيـــنما حصل العكس في الدول المتخلفة أين حدثت الزيادة في الـــنفقات العامـــة بصفة مفاجئة وهذا غداة حصولها على الاستقلال

السياسي بسبب الانفجار الديموغرافي و النقص في التجهيزات و هذا ما سنراه في النقاط التالية:[1].

أ-نفقات ناتجة عن الحصول على الاستقلال السياسي:

لقــد تم ترجمة الاستقلال السياسي على النطاق المالي بالتكفل بشــكل مباشر و سريع بالإدارة التي تم تأسيسها من طرف المستعمر السابق وإنشاء عدة مصالح جديدة لتلبية الاحتياجات المتعددة للمواطن والدولــة، لكن كثرة عددها وثقلها جعل الدول النامية ترث عادات بيروقراطية لا تتأقلم مع واقع التنمية الاقتصادية في البلاد.

لقــد أدى اســترجاع السيادة الوطنية إلى تشكيل العديد من المصالح الإضافية:رئاسة، وزارات، مجالس برلمانية، إدارات محلية، مصالح الأمن،الجــيش و الســفارات عــلى وجه الخصوص إلى تعاظم حجم النفقات العمومية أمام نقص مستوى الإيرادات.

ب – نفقات مردها الانفجار الديموغرافي:

لقــد تم انتشــار التقنــيات الطبية بشكل سريع بالمقارنة مع التقنــيات الفلاحــية و الصــناعية في بيئة غير مهيأة في البداية للتقدم الاقتصــادي ممــا أحــدث ابتداء منذ سنوات الخمسينيات انفجارا ديموغرافيا لم يحدث من في تاريخ الإنسانية.

---

(1)A.SILEM: opcit, page 387.

كنتيجة لكل هذا، فان معظم البلدان السائرة في طريق النمو تتكون تركيبتها البشرية من نسبة كبيرة من الشباب مقارنة مع الفئة السكانية المنتجة مما جعل نفقات التربية،الصحة و بعض الاستثمارات غير المنتجة ترتفع بشكل كبير.

جـ - نفقات ناتجة عن التخلف:

إن نفقــات الاســتثمار جد ضرورية لدى بلدان العالم الثالث مــادام أنهــا تســمح بإســناد النمو الاقتصادي و الزيادة في الثروة الوطنية.حيث أنها تمثل قاعدة كل بناء اقتصادي.

المبحث الثاني
ماهية علم المالية العامة

قد يتبادر إلى أذهاننا بمجرد الحديث عن كلمة علم، المصطلحين التالين :الموضوع و المنهج، ذلك أنه لا نستطيع وصف أي شيء بأنه علم إلا إذا توفر على موضوع و هو اللب أو الشيء الذي نريد أن نكتشفه من خلال دراستنا.أما بالنسبة للمنهج، فنقصد به طريقة البحث أو طريقة تناولنا لهذا الموضوع بالدراسة.

فقــد كــان موضوع المالية العامة هو تلبية الحاجات العامة، فكانــت تجمع الإيرادات و تنفقها فتلبى هذه الحاجات، و قد سادت فكــرة هــذه الدورة الاقتصادية لمدة طويلة إلى غاية ظهور الحاجة في تأطيرها بمجموعة من القوانين و التنظيمات التي تقنن أدائها.

المطلب الأول
تعريف علم المالية العامة

يمكننا التمييز بين تعريفين اثنين، وذلك استنادا إلى تطور مفهوم دور الدولة، كما سبقت الإشارة إليه، فنجد التعريف القديم لعلم المالية العامة الموضوع من طرف القانوني "غاستون جيز" (Gaston Geze).

وغيره من المؤلفين الكلاسيك يقول: "**هو مجموعة القواعد التي يجب على الحكومات والهيئات أن تطبقها في تحديد النفقات العامة وتأمين الموارد لسد هذه النفقات وبتوزيع أعبائها على المواطنين**".

أمـــا التعريف الحالي المتداول الذي يمكن إسناده إلى علم المالية العامـــة فيكمن القول فيه "**أنه العلم الذي يتمثل موضوعه في دراسة القواعد المنظمة للنشاط المالي و للأنشطة التى تبذلها الهيئات في سبيل الحصول على الموارد الضرورية لانفاقها قصد إشباع الحاجات العامة أمـــا منهجه أو طريقة بحثه فتتمثل في أدواته الإيرادات، النفقات والميزانـــية. ويتحقق ذلك من خلال دراسة هذه الأدوات منفصلة ومـــنعزلة عـــن العوامل الاقتصادية الأخرى**" أو أنه "**العلم الذي يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة وتوجيهها من خلال برنامج**

معـــين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"[1].

مـــن كل ما تقدم يتضح أن علم المالية هو ذلك "**العلم الذي يدرس القواعد المنظمة للنشاط المالي للهيئات العمومية و مؤسسات الدولـــة، و هو ذلك النشاط الذي تبذله الهيئات في سبيل الحصول على الموارد الضرورية اللازمة لانفاقها من أجل الوصول إلى إشباع الحاجات العامة"**[2].

و الهيـــئات العامـــة التي تمارس نشاطا بقصد إشباع الحاجات العامـــة، هي الأشخاص المعنوية العامة، أي الدولة وأقسامها السياسية وجماعاتها المحلية.

أمـــا المـــوارد الـــتي تسعى هذه الهيئات إلى تحصيلها فتسمى الإيرادات العامة،و أما أوجه الإنفاق فتسمى النفقات العامة .

وكما سبق أن ورد في التعريف، فان الدولة تستهدف الوصول إلى إشـــباع الحاجـــات العامة و ذلك أن الإنسان له حاجات خاصة وحاجـــات جماعـــية ،والحاجة الجماعية تظهر نتيجة وجود الأفراد في

(1) د.ســـوزي عـــدلي ناشـــد:"الوجـــيز في المالـــية العامـــة"،دار الجامعـــة الجديدة للنشر،الاسكندرية،2000،صفحة 8.
(2) حســـين مصـــطفى حســـين:" المالية العامة"،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،طبعة 1995، صفحة 4.

المجتمع وهى تختلف عن الحاجة الفردية في كونها تخص المجموعة والتي تتمثل في الدفاع والأمن والعدالة.

فالفرد وحده لا يقوى على أن يحقق لنفسه الأمن الخارجى، إذ أن هذا الأمن لا يمكن أن يتحقق إلا بصورة كلية لكونه يعود بالنفع على المواطنين جميعهم،ولا يمكن أن يحرم أيا منهم من الانتفاع بهذا الأمن، ولهذا يجب أن تقوم به و تسهر عليه الدولة بأجهزتها المختلفة. فالحاجات الجماعية هى تلك الحاجات التى تقوم الدولة بإشباعها نظرا لعجز كل فرد، بسبب عدم قابليتها للتجزئة، عن القيام بها بمفرده.

في الحقيقة، يوجد اختلاف بين الحاجات الجماعية عن الحاجات الفردية المعروفة كالملبس والمأكل...الخ.فهذه الأخيرة يستطيع الفرد بمفرده أن يتكفل بإشباع حاجاته منها، مادام بإمكانه دفع ثمنها وذلك نظرا لقابليتها للتجزئة. أما إذا لم يستطيع دفع ثمنها فلا يمكنه الحصول عليها. وفيما بين الحاجات الجماعية غير القابلة للتجزئة والحاجات الفردية القابلة للتجزئة توجد مجموعة من الحاجات يستطيع كل فرد أن يشبع حاجاته منها بمفرده دون أن يأخذ بعين الاعتبار إشباع الآخرين لها من عدمه. أي أنها قابلة للتجزئة ولكنها، مع ذلك ولأهميتها الاجتماعية حاجات جديرة بأن تتكفل بها الدولة وتقوم بإشباعها .

وكمثال على ذلك نجد التعليم والخدمات الصحية والنقل والمواصلات، حتى تقوم الدولة بإشباع الحاجات العامة التي لا تقبل

الانقسام والحاجات القابلة للانقسام ولكن لها أهمية اجتماعية قصوى، فإنها تضطر إلى استخدام بعض الأموال وأن تحصل على خدمات متمثلة في مبالغ نقدية. هذه المبالغ النقدية هي النفقات العامة. ولكي تقوم الدولة بهذه النفقات لا بد لها من البحث عن إيرادات عامة تحصل عليها من مصادر مختلفة، وأهم هذه المصادر هي الضرائب.

ومادام أنه مفروض على الدولة أن تسير على نهج منضبط وواضح عند القيام بنفقاتها و تحصيل إيراداتها فإنها تقرر ما ستقوم به من مهام ومشاريع في خلال فترة زمنية محددة،عادة ما تكون سنة، وتقدر مقدار النفقات الضرورية لتنفيذها والإيرادات المحتمل الحصول عليها لتغطيتها. وهذا التقدير للنفقات والإيرادات،عن فترة قادمة مقبلة عادة ما تكون سنة، هي ما يطلق عليها **الميزانية العامة للدولة** [1].

إذن وكما ذكرنا أعلاه فإن العلم الذي يدرس أداء، دور وأهداف النفقات والإيرادات العامة والميزانية هو "**علم المالية العامة**".وعلى ذلك يمكن تعريف المالية العامة بأنها "**العلم الذي يتناول بالدراسة النفقات العامة والإيرادات العامة وتسطيرها من خلال برنامج معين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية**".

(1) د.سوزي عدلي ناشد:مرجع سابق،صفحة 7.

المطلب الثاني
تطور علم المالية العامة

لم يكن علم المالية معروفا عند القدماء بشكل مستقل وهذا لا يعني أنه لم تكن في تلك الأزمنة الماضية أنظمة مالية قائمة على بعض المبادئ والقواعد، حيث ظهرت القضايا المالية ومبادئ الجباية والإنفاق مـــع ظهـــور الدولة وقد خصصت بعض مؤلفات أرسطو وأفلاطون فقـــرات مطولـــة لمالية الدولة و المبادئ أو الركائز التي يجب أن تقوم عليها، أما بالنسبة للعرب فلم يكن لديهم بالطبع نظام مالي في حياتهم القبلية البدائية،إلا أنهم بعد الإسلام استمدوا بعض الأساليب المالية من هـــذا الديـــن الحنيف وكذا من الأنظمة المالية للدول التي فتحوها فتم تأســيس بيت مال المسلمين وذلك على عهد الخليفة الراشد "**عمر بن الخطـــاب**" فكان يسجل الوارد إليه والصادر منه، لكن مالية الدولة في عهـــد الأمويين والعباسيين لم تكن منفصلة عن مالية الخليفة كما كان علـــيه الأمـــر في البلدان الأوروبية في القرون الوسطى بالنسبة للملوك والأمراء.

و يجـــدر أن نذكر هنا أثرا هاما في المبادئ المالية عند المسلمين هـــو "**كـــتاب الخـــراج** " للقاضـــى أبي يوسف يعقوب بن إبراهيم الأنصاري الذي وضعه بناءا على طلب الخليفة هارون الرشيد في تنظيم الخراج وغيره من الموارد المالية لبيت مال المسلمين وتحديد الإنفاق بما يتوافق مع الكتاب و السنة و الزمن.

إلا إن علم المالية لم يأخذ شكله الحالي، إلا في الثلث الأول من القرن التاسع عشر (**19**) ميلادي حيث كانت قضايا المالية وقضايا الضرائب تعالج قبل ذلك بصورة عامة في كتابات اقتصادية و قانونية .

وأول الباحثين في قواعد علم المالية العامة بحثا علميا العالم الفرنسي "**بودان**"(**Bodin**) في عام 1576 ثم نمت هذه الأبحاث في القرن السابع عشر(17) ميلادي فظهرت عدة مؤلفات في قواعد الجباية وفي مختلف أنواع الضرائب وأسس فرضها. وفي القرن الثامن عشر (18) ميلادي ظهر في أوربا كتاب "**روح القوانين**" للمؤلف "**مونتسيكيو**" (**Montesquieu**) محتويا على قواعد واضحة للأوضاع السياسية والمالية و نظام الضرائب وفي القرن الثامن عشر(18) ميلادي وفي سنة **1776** نشر الاقتصادي الإنجليزي كتابه المشهور "**ثروة الأمم**" الذي وضح فيه قواعد علمية صريحة لمختلف الضرائب، ثم جاءت الثورة الفرنسية فقلبت القضايا المالية رأسا على عقب.

وكانت فاتحة عصر جديد في التشريع المالي. ومع نهاية القرن التاسع عشر (**19**) و بداية القرن العشرين (**20**) الميلادي أصبح علم المالية العامة مستقلا، له مؤلفيه ، منظريه و قواعده الخاصة به وتقاليده وصار يأخذ بعين الاعتبار في بحوثه الأبعاد الثلاثة :السياسية، الاقتصادية والاجتماعية.

وهكذا تطور علم المالية العامة تبعا لتطور الدولة و طبيعتها ووظيفتها وقد حصل التطور في ذلك خصوصا خلال السنوات التي

تلت الحرب العالمية الأولى وخاصة عقب الكساد الكبير الذي حدث نتيجة أزمة **1929-1931** ولقد تطرقنا لهذا الجزء الهام في بداية هذا الفصل لما تطرقنا إلى تطور مالية الدولة من **دولة حارسة** (Etat Gendarme) إلى **دولة متدخلة** (Etat Interventionniste) ثم إلى **دولة عصرية** (Etat Moderne) لنسجل على هذا المستوى من التحليل **النتيجة التالية : أن تطور المالية العامة كانت نتيجة لتطور دور الدولة داخل المجتمع.**

المبحث الثالث

المالية العامة و المالية الخاصة

يهتم علم المالية العامة بمعالجة الجانب المالي لنشاط الدولة بمختلف مؤسساتها العامة. أما المالية الخاصة فهي تختص ببحث هذا الجانب من نشاط الأفراد، طبيعيين أم معنويين. ويرى التقليديون أنه ليس هناك فرق بينهما، وأنهما يجب أن يقوما على نفس المبادئ وأن تسيرها نفس القواعد و الضوابط.

حاليا، يرى خبراء المالية أن هناك فرقا أساسيا بين المالية العامة والخاصة، ينتج عن اختلاف المبادئ التي تحكم كلا منهما اختلافا تاما. فالمالية الخاصة هي مالية الأفراد والمؤسسات العائدة إليهم أي ما يعرف بالقطاع الخاص وهي تختلف عن المالية العامة نظرا لاختلاف طبيعة

الدولـــة ودورهـــا وسلطتها عن طبيعة الفرد ودوره وسلطته[1].هذه الأخـــيرة ترتكـــز على استخدام الدولة لامتيازاتها وما تتمتع به من سلطات على الأفراد والمؤسسات الخاصة ولا يستطيع أي شخص أن يعارضها، فالضريبة، التي تعد موردا أساسيا للدولة، هي اقتطاع جبري من موارد القطاع الخاص، ولا يوجد إطلاقا، ولا يتصور أن يوجز، ما يشابهها في مالية القطاع الخاص.أضف إلى ذلك أن التقنيات المستخدمة في نوعى المالية وإن كانت تبدو متشابهة لأول وهلة إلا أن بينها بعض نقاط الاختلاف:

أ ـــ من ناحية الإنفاق:

تهـــدف المؤسسات الخاصة من إنفاقها تحقيق ربح، باعتبار أن هـــذا هو الهدف الرئيسي من نشاط الأفراد.أما الدولة، فإنها تهدف من نشاطها تحقيق المنفعة العامة في المقام الأول، حتى ولو تعارض هذا مع هدف تحقيق أقصى ربح ممكن من هذا النشاط. بل إن الدولة قد تقوم بمشروع ما رغم أنها تعلم سلفا أن إيراداته لن تسمح بتغطية نفقاته مما يترتـــب علـــيه خسارة، وذلك لكونه يحقق نفعا عاما لمصلحة المجتمع ولتحقـــيق اعتـــبارات أخـــرى بديلة عن الربح قد تكون سياسية أو اقتصـــادية أو اجتماعية، أي أن الدولة في خدمة الجماعة وتقوم بأدوار ذات منفعة عامة[2].

(1) بســاعد عــلي :"المالية العمومية"، مطبوعة بالمعهد الوطني للمالية –القليعة ،ديسمبر 1992،صفحة 13.

(2) J.CATHELINEAU : opcit, page 15.

ويترتب على اختلاف الهدف من الإنفاق بين النشاط الخاص والدولة، أن يختلف الحكم على مدى نجاح السياسة المالية لكل منهما. فمعيار نجاح مشاريع الدولة هو تحقيق أقصى منفعة عامة ممكنة.

ب ـــ من ناحية الإيراد:

تحصل المشاريع الخاصة على إيراداها بطرق اختيارية، أي بالإنفاق،عن طريق بيع منتجاها وخدماها للدولة أو الأفراد.أما الدولة فإنها تحصل على إيراداها بموجب ما تتمتع به من سلطات خاصة ناشئة عن حقها في السيادة. وباعتبارها سلطة سياسية، فإنها تستطيع في بعض الأحيان أن تلجأ إلى عنصر الجبر للحصول على الإيرادات كما هو الحال بالنسبة للضرائب أو القروض الإجبارية. وإن كان هذا لا يمنع من إمكانية استخدامها للوسائل العادية التي يتبعها النشاط الخاص للحصول على إيراداها. ويظهر ذلك بالنسبة لمشاريع الدولة الفلاحية والتجارية والصناعية التي تقيمها الدولة بجانب المشاريع الخاصة،حيث تسري عليها نفس طرق التسيير والقواعد الفنية السارية على القطاع الخاص.

جـــ من حيث الميزانية:

يوجد فرق من حيث كيفية الوصول إلى موازنة النفقات مع الإيرادات لدى الدولة من جهة،و لدى المؤسسات الخاصة من جهة أخرى.

فبينما تقوم الدولة، كما سنرى، بتقدير نفقاتها أولا اللازمة لسير المرافق العامة وتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ثم في مرحلة ثانية تقوم بإعداد المصادر التي تحصل منها على إيرادات كافية لمواجهة هذه النفقات، تقوم المؤسسات الخاصة بتقدير حجم إيراداتها أولا من دخول وأرباح، ثم تحدد أوجه إنفاق تلك الإيرادات في مرحلة ثانية.

وبالرغم من الفروق الظاهرة بين المالية العامة والخاصة، إلا أن ذلك لا يقلل من الترابط القوي بينهما. فالمالية العامة والمالية الخاصة يؤثر كل منهما على الآخر ويتأثر به.

د ـ الأساليب المعتمدة:

يسعى الفرد إلى تحقيق منفعته الخاصة في إطار من الحرية فيلجأ إلى العقود[1]، أي توافق الإرادة مع المتعاملين معه لتنفيذ رغباته، كذلك فإنه يقدر نفقاته على أساس إيراداته، فإسرافه يؤدي إلى الاقتراض وإمكانياته في ذلك محدودة.

أما بالنسبة للدولة، فإن نفقاتها ضرورية لضمان سير المرافق العامة، فهي تحدد النفقات العامة، و تبحث بعد ذلك عن الوسائل اللازمة لتغطيتها وإن كانت تحاول في بعض الأحيان تعديل إنفاقها تبعا

(1) حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، صفحة 5.

لحجم إيراداتها (كفترات الأزمة)، فهي تلجأ إلى طرق عديدة،لتغطية نفقاتها تنم عن سلطتها وسيادتها مثل الضريبة كما ذكرنا آنفا.

بالتالي يتم نشاط الفرد في إطار من الحرية، أما نشاط الدولة، في عملية حصولها على إيراداتها، فأساسه الإجبار.

هـ ـ النظرة المستقبلية:

يميل الأفراد في أغلب الأحيان إلى الأنشطة سريعة المردود، قريبة النتائج.بينما تؤدي الدولة مشاريع لا تظهر نتائجها إلا بعد فترة طويلة جدا [1]،كمشروع السد الأخضر الذي لا تظهر منافعه البيئية حسب الأخصائيين إلا بعد حوالي قرن وبالرغم من ذلك فقد قامت الجزائر برصد وصرف مبالغ مالية معتبرة لهذا المشروع ومازالت أعمال التشجير المتابعة قائمة إلى حد الآن. هذا لا يعنى أن بعض المؤسسات الخاصة تضع خطط على المدى الطويل ولكن تبقى تقديرات و أغراض غير مرتبطة بالتزامات مالية في الحين.

و – الحجم:

بصفة عامة فإن مالية الأفراد والمؤسسات الخاصة أقل حجما من مالية الدولة، فهذه الأخيرة تقوم بإنفاق الملايير من الدينارات بصفة نهائية، بينما ليس في مقدور أغنى الأفراد والمؤسسات من تحمل خسارة ملايين الدينارات .

(1) علي بساعد،مرجع سابق،صفحة 14.

ولكن هذه الفكرة ليست صحيحة دائما على مستوى الدولة، ذلك أن مالية بعض كبريات الشركات المتعددة الجنسيات تفوق مالية دول عديدة في طريق النمو، لهذا نجد الكثير من هذه الدول تجد صعوبة كبيرة في تعويض بعض الشركات الأجنبية عقب تأميم ممتلكاتها.

فهذا المعيار يبين الفرق الشاسع بين المالية الخاصة والمالية العامة، بين الوسائل المالية للأشخاص العامة والأشخاص الخاصة. فالجماعات العمومية والدولة على وجه الخصوص تتوفر على كتل مالية معتبرة غير قابلة للقياس مع تلك المتوفرة لدى الأفراد والمؤسسات الخاصة.يمكننا القول هنا، في هذا الاتجاه، أن الدولة تعتبر[1]، من خلال الأسواق التي تنشئها وتكون طرفا فيها، أكبر مقاول على مستوى الأمة ونفس الشيء ينطبق على الإدارة[2] التي توظف أكبر عدد من الأجراء (موظفين، أعوان عموميين وخواص).

و ــ التشريع:

تخضع مالية الأفراد في تكوينها وفي حريتها إلى قواعد والتزامات القانون الخاص، بما تحتويه من قواعد مرتكزة على ترك المجال مفتوحا أمام المتعاملين الاقتصاديين في التسيير والتعاقد،بينما المالية

(1) J.CATHELINEAU, opcit, page 15.
(2) تضم الوظيف العمومي في الجزائر قرابة المليون وثلاثمئاة ألف موظف.

العمومية التي تضع نصب أعينها المنفعة والمصلحة العمومية فتقوم بتأطير ترتيباتها أحكاما تشريعية صارمة هي أحكام القانون العام.

إلا أن الفصل بينهما ليس مطلقا، فمالية الأفراد إذا ارتبطت بها حقوق تتبع المالية العامة،شملها القانون العام بقواعده (قوانين الضرائب)، المالية العامة هي الأخرى إذا دخلت مجال النشاط الفردي غير محمية بأحكام قانونية حيث يسري عليها القانون الخاص مثل المالية الخاصة، مثل استثمار الدولة لأموالها في رؤوس أموال مؤسسات اقتصادية أو شركات خاصة (القانون التجاري).

المبحث الرابع

علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الأخرى

يتركب علم المالية العامة من نقاط بحث عديدة مفتوحة أمام تفسيرات علمية أكاديمية مختلفة في القانون والاجتماع والاقتصاد وقد تعددت آراء ومناهج البحث في هذا العلم. لنرى فيما يلي مختلف العلاقات والروابط التي تجمع علم المالية العامة مع غيره من العلوم.

المطلب الأول

المالية العامة و الاقتصاد

يعرف الاقتصادي الفرنسي **"جون باتيست ساي"** علم الاقتصاد بأنه ذلك "**العلم الذي يدرس إنتاج، تقسيم، توزيع واستهلاك الثروات في المجتمع**" بينما يذهب النيوكلاسيك إلى تعريفه

بأنه **"العلم الذي يدرس منح وتوزيع الموارد النادرة بين الحاجات النهائية البديلة"**[1].

في الحقيقة، توجد علاقة وطيدة بين المالية العامة والاقتصاد سواء من الناحية النظرية أو العملية، إلى حد أن العديد من الكتاب يتناول موضوعات المالية العامة من خلال الكتابة في الموضوعات الاقتصادية البحتة.فموضوع علم الاقتصاد،كما هو معروف، هو البحث عن أمثل الطرق والأدوات لإشباع الحاجات الإنسانية المتعددة من الموارد الطبيعية المحدودة، ومن هذا التعريف ذاته تبد والرابطة القوية الموجودة بين الاقتصاد والمالية العامة التى تبحث في أفضل الوسائل لإشباع الحاجات العامة من الموارد المالية المتاحة للدولة والمحدودة عادة، فضلا عن التشابه بين موضوعى المالية العامة والاقتصاد، فإن كثيرا من طرق البحث في المادتين واحدة. فالتحليل الحدي والمرونة والنظريات النقدية والنظريات الخاصة بالدورات الاقتصادية تستخدم أيضا في دراسة المالية العامة.

وفي العصر الحديث، ترتبط المالية العامة بصفة وثيقة بمختلف نواحي الحياة الاقتصادية وتؤثر فيها وتتأثر بها في اتجاهات تختلف باختلاف النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة. ويبدو تأثير النظام الاقتصادي على المالية العامة واضحا إذا نظرنا إلى بنود النفقات العامة والإيرادات العامة في دول مختلفة من حيث درجة

(1) Ahmed SILEM, Jean-Marie ALBERTINI : « Lexique d'économie », Dalloz, 1999,page 225.

وحجم نموها أو نظامها الاقتصادي وقمنا بعملية مقارنة بين هذه البنود.فالسياسة المالية التي تصلح لبلد متقدم لا تصلح بالضرورة في بلد نام أو في طريقه للنمو والعكس صحيح، بالإضافة إلى ذلك، فإن الدراسات الاقتصادية تقدم الكثير من المبادئ الواجب وضعها في الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يضمن لها تحقيق الهدف الذي وضعت من أجله: فالدراسة الاقتصادية توضح مثلا أنواع السلع التي يستحسن أن تفرض عليها ضريبة استهلاك إذا كان الهدف هو زيادة الحصيلة الضريبية.

كما توضح لنا أنواع الدخول التي تزداد عليها الضرائب أو تنخفض إذا كان الهدف التأثير بالزيادة أو بالنقصان في تيار الإنفاق الفعلي أو في حجم الاستهلاك أو في حجم الادخار. كذلك تؤثر المالية العامة في سير النشاط الاقتصادي للدولة وتقوده نحو الوجهة التي تستهدفها بعد أن أصبحت المالية العامة الأداة الرئيسية لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في حالة وجود قطاع خاص قوي.

فميزانية الدولة يمكن أن تستخدم في مواجهة بعض الحالات الاقتصادية الصعبة، فترات الكساد والرخاء على السواء.فضلا عن أن أنواع الضرائب وطريقة فرضها وتقدير معدلاتها يؤثر في اتجاه الإنتاج في المشاريع المختلفة وفي الشكل الذي تتخذه هذه الأخيرة ويغير في مستوى الأسعار وبالتالي في حركة المبادلات الاقتصادية الداخلية والخارجية على السواء ويساعد على تحقيق مستوى معين من التشغيل يناسب حالة الجهاز الإنتاجي للاقتصاد الوطني.

وكنتيجة لهذا الارتباط الوثيق بين العلمين، زاد الاهتمام بدراسة وتحليل المعطى الاقتصادي في مختلف قرارات المالية العامة، سواء كان هذا المعطى سببا لهذه القرارات أو نتيجة لها وأصبحت دراسة القضايا الاقتصادية لمختلف مباحث المالية العامة تمثل جزءا مستقلا بذاته في نطاق علم المالية، مما أدى إلى نشوء فرع جديد يدرس هذه النقاط من وجهة النظر الاقتصادية البحتة، وهو ما يطلق عليها **"علم اقتصاديات المالية العامة"** أو **"الاقتصاد المالي"**. وهو العلم الذي يدرس الظاهرة المالية من المنظور الكلي ويقوم بتحليل ما يطلق عليه الاقتصادي" **Alain Barrere**"**بالتدفقات المالية**"**flux financiers**" [(1)] فهذا العلم يبحث في الآثار الخاصة بالعبء الضريبي الكلي على الاقتصاد بصفة عامة أو في آثار النفقات العامة الاستثمارية التي تنعكس على النمو الاقتصادي.بينما علم المالية فموضوعه العمليات المالية الفردية تقنياها وفي القواعد التي يتم وفقها فرض الضريبة مثلا،كما يحدد أيضا حق المكلفين في التظلم أو الطعن في القرارات المالية والضريبية، ويرسم قواعد المراقبة في المسائل المالية.

ومع ذلك، فإن كافة هذه العمليات المالية لا يمكن فهمها ما لم توضع في مناخها الاقتصادي العام الذي يستطيع وحده أن يفسرها ويعطيها معانيها الحقيقية بشكل واضح.

على هذا الأساس لا يمكننا فصل المالية العامة فصلا تاما عن الاقتصاد، ذلك أن المعطيات الاقتصادية تغذي العمليات المالية

---

(1) Alain BARRERE : « Institutions Financières », Dalloz, deuxième édition, 1972, page 155.

العامة،كما أن هذه الأخيرة تمارس تأثيرها ونفوذها على الحقل الاقتصادي.

أخـــيرا، إذا كان علم الاقتصاد يمثل بصفة عامة علم الثروة فإن مـــن الطبيعي إذا أن تتأثر المالية العامة،و هي جزء هام من هذه الثروة، بالاقتصاد.

المطلب الثاني
المالية العامة و الإحصاء

يقصد بالإحصاء "**من جهة مجموعة المعطيات العددية التي تخص قطاعا معينا (إحصائيات إنتاج السيارات مثلا) ومن جهة أخرى نشاط جمع، معالجة و ترجمة هذه المعطيات** "[1] وتتضح الصلة بين المالية العامة والإحصاء في كون أن علم الإحصاء يقدم للباحثين صورة واضحة المعالم و الزوايا لكافة الظواهر المالية التي يعبر عنها ويقوم بترجمتها وتجسيدها في صورة أرقام وبيانات وإحصائيات. ولا شك أن دراسة الإحصائيات هي التي تمثل الأساس الضروري للقيام بالتنبؤات المالية من تقدير للنفقات المستقبلة والإيرادات المتوقعة، فضلا عن أهميتها القصوى في تحقيق الرقابة على الأجهزة المالية المختلفة[2].

(1) Claude-Danièle ECHAUDEMAISON -sous la direction- : ictionnaire d'Economie et de sciences sociales », Nathan édition, 1998,p 417.

(2) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، صفحة 12.

وبعبارة أخرى، يعتبر علم الإحصاء من العلوم المساعدة لعلم المالية العامة والتي لا يمكن الاستغناء عنها في رسم السياسة المالية للدولة، إذ يتطلب إعدادها توفر البيانات ولمعطيات الإحصائية الخاصة بالدخل الوطني وتوزيع الثروة والدخول بين شرائح المجتمع، وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن والمناطق الجغرافية المختلفة ومستوى ميزان المدفوعات ومدى الإقبال على استهلاك بعض السلع والخدمات وغير ذلك من الأمور اللازمة لتقرير السياسة المالية التي يجب اتباعها في ظل ظروف معينة و لتحقيق أهداف محددة مسبقا.

المطلب الثالث
المالية العامة و القانون

إن محاولــة البحث في الروابط التى تجمع علم المالية والقانون تجعلــنا نقف أمام رابطة قوية تجمع بينهما، حتى أن هذه الرابطة هى التى منعت لمدة طويلة استقلالية علم المالية العامة، وهى التى أدت إلى اعتــباره على أنه فرع من فروع القانون العام الداخلى، يعرف لدى التقلــيديين **بالتشــريع المالي** "**La législation financière**" .ودامت هذه العلاقــة الوثــيقة حــتى نهاية القرن التاسع عشر حينما بدأت تخرج دراسات المالية العامة شيئا فشيئا من دائرة السيطرة المطلقة التى يمارسها القانون العام . ومع ذلك فلا تزال الروابط والصلات قوية ومتينة بين المالية العامة وبين فرعين رئيسيين من فروع القانون العام الداخلى، هما القانون الدستوري والقانون الإداري، التي تأتي لإتمامهما، بل نجد المالية

العامـــة تتوسطهما مشكلة موقعها عند مفترق الطرق أين تلتقي عنده حصيلة القانون العام[1].

وتظهر علاقة المالية العامة بالقانون الدستوري، أحيانا، من خلال خضوع القواعد التقنية للمالية العامة للأحكام الدستورية وأحيانا أخرى من خلال التأثير الذي تمارسه الظواهر المالية على التوازن الدستوري :فأما خضوع قواعد المالية العامة للقانون الدستوري، فنجده جليا منذ أمد طويل في شتى الدساتير التي تقر المساواة[2] بين المواطنين أمام الضرائب والأعباء العامة وضرورة إبداء موافقتهم على فرض الضريبة وعلى القواعد التي تحدد معدلها وعائها، تصفيتها وتحصيلها.

كذلـــك فـــإن كافة أسس قانون المالية قائمة بشكل تام على الدســـتور ومن يتتبع تطور سلطات المجالس البرلمانية فيما يتعلق بإعداد الميزانية يجده، وعلى وجه الخصوص في كل من إنجلترا وفرنسا، مرتبطا تماما بتطور النظام الدستوري، فالميزانية كانت وعلى طول امتداد القرن التاســـع عشـــر عـــلى حد قول البعض، سلاح الشعوب ضد الظلم والاســـتبداد. وهكذا ، تصبح السلطات المالية للمجالس البرلمانية نوعا مـــن الاختصاصات التي يسمح بها الدستور من أجل مراقبة السلطات التنفيذية.

---

(1) Paul- Marie GAUDMET : « Finances Publiques », tome 1, édition Montchrestien, Paris, 1981,page 6.

(2) القـــبول بالضريبة بكل حرية و تساوي المواطنين أمامها و مراقبة إنفاق حصيلتها هو موضوع نص المادة 14 من إعلان حقوق الإنسان الصادر سنة 1798.

ونلاحظ حتى يومنا هذا أن الدساتير الحديثة تنص على تنظيم القواعد التقنية المالية وإذا كانت هذه القواعد في كافة الدول تخضع للدستور، فإنها، وهى تؤدي مهمتها، تؤثر بالضرورة على التوازن بين السلطات العامـــة بحيث يصبح من اللازم لفهم أداء أي نظام دستوري أن نعرف كـــيف تعمـــل المؤسسات المالية وكيف تؤدي وظيفتها. ويكفى أن نضـــرب مـــثلا لذلك بأن توزيع السلطات بين دولة الاتحاد (الدول المركزية) والدويلات التابعة لها يقوم على أساس من الاعتبارات المالية. ومعـــرفة مـــا إذا كانـــت الولايات تتمتع أو لا تتمتع باستقلال مالي حقيقى. كما يتوقف على مدى حرية هذه الدويلات في تحديد نفقاتها العامة بنفسها أو انتظارها الموافقة عليها من السلطات الاتحادية.

أكـــثر من ذلك، يكون التوازن بين السلطة التشريعية والسلطة التنفـــيذية موجهـــا ومحكوما بتوزيع الاختصاصات المالية بينهما. ففى النظام البرلماني الإنجليزي ترجع السلطة التنفيذية وذلك بسبب سلطاتها الواســـعة وسيطرتها على ميزانية الدولة. وعلى النقيض من ذلك يميل مـــيزان القـــوة في الولايـــات المتحدة الأمريكية للكونغرس، السلطة التشريعية، وليس للرئيس بسبب ضعف السلطات المالية لهذا الأخير[1].

وعلى غرار القانون الدستوري للمالية العامة علاقة وطيدة بالقانون الإداري ومن مظاهر هذه العلاقة أن القانون الإداري يحكم معظم قواعد التقنية المالية .فوزارات المالية و الاقتصاد بما تضمه من

(1) د.باهـــر محمد عتلم: "اقتصاديات المالية العامة "، مطبعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998، صفحة 20.

أعداد هائلة من موظفين وعمال تعد من أهم الإدارات العامة في الدولة، ومن ثم فإن تنظيمها ولوائحها تخضع للقانون الإداري .كما أن التحكيم في المنازعات الضريبية يعد فرعا حيويا وهاما من فروع القضاء الإداري له مبادئه وقواعده الخاصة به، قد تخضع الضرائب جزئيا للقضاء العادي.

وإذا كانـــت الإدارات و العمليات المالية تخضع في العديد من الـــنقاط للقانون الإداري فان تنظيم العمليات المالية ذاتها يؤثر بدرجة كبيرة على عمل الإدارة. فالمراقبين الماليين يتمتعون في الإدارات المالية بســـلطات واســـعة يتجاوز بكثير تلك التي يخولها لهم القانون المنظم لهـــم.كذلك نجد المحاسب العمومي يلعب دورا خطيرا في إدارة المرافق العامـــة، حيث تسمح له مسئوليته المالية أن يتصدى لأي إجراء يكون منافيا للتنظيمات والقواعد المالية.هذا على الرغم من كون هذا المحاسب لا يشـــغل في ســـلم الجهاز الإداري سوى أبسط الوظائف وأكثرها تواضعا في أغلب الأحيان.

كما أن قواعد المالية نفسها تساهم أيضا في إعطاء المؤسسات الإدارية صفتها وطبيعتها الحقة.فاللامركزية الإدارية لا تكون في صورة صـــادقة إلا إذا كانت السلطات المحلية لها مواردها الخاصة وتتوفر لها القدرة على ممارسة الاستقلال المالي الحقيقي.

وإذا ما تعرضنا للصلة بين المالية العامة والقانون الدولي والعلاقات الدولية وجدنا أن الإلمام بهذه الجوانب الأخيرة مهم جدا في

فهم الاتجاهات التقنية لموضوعات المالية والتي تزداد تعقيدا على مر الزمن ومن ثم يصبح من السهل معالجة العديد من القضايا المالية على المستوى الدولي خاصة تلك المتعلقة بالازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي.

المطلب الرابع
المالية العامة و العلوم الاجتماعية و السياسية.

إن أهـــم ما نلاحظه في هذا الخصوص أن مفكري المالية العامة قد تجاوزوا البحث في الجوانب القانونية البحتة للقواعد المالية وأصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات اجتماعية وسياسية للظاهرة المالية.

فالأبحـــاث الـــتى تدرس الجانب الاجتماعى للضريبة تسمح بالـــتعمق أكثر في الأنظمة الضريبية ورؤية الآثار التى يعكسها الهيكل الاجتماعى والسياسى للدولة على نظامه الضريبى وكذلك فان البحث يجـــرى حول المظاهر والجوانب السياسية للمشاكل المالية والضريبية، وأصـــبح هناك اهتمام كبير يوجه لبحث موضوعات "**السياسة المالية والضريبية**"بحيث صارت لها قواعدها التقنية الخاصة التى توجه المهتمين بهـــذه القضـــايا، من ذلك مثلا، قاعدة الحياد المالي والضريبي، وقاعدة العدالة الضريبية.

ولا تخفى أهمية علاقة المالية العامة بالعلوم السياسية. فالعمليات المالـــية تـــأتي في وثائق إحصائية متعددة، أهمها الميزانية العامة، يمكن

الوثوق بها نسبيا لأنها أساس الرقابة على استخدام الموارد العامة.وتمثل هـــذه المعلومات الإحصائية معطيات ثمينة بالنسبة للعلوم السياسية التى تهـــتم بعـــدم دقة وعدم انتظام الظواهر التى ندرسها.فهذه المعلومات تسمح، بتحليل موضوعى لمحتوى السياسات المختلفة، بدراسة ما تنفقه الدولة على كل قطاع من القطاعات التى تتدخل فيها.فهى تمكننا من معرفة ما إذا كانت دولة معينة تنفق أكثر على التجهيزات العسكرية أو التعلـــيم أو الصـــحة العمومـــية أو البحـــث العـــلمي أو التنمـــية الاقتصادية...الخ.

إلى جانب كل هذا فهى تسمح لنا أيضا بمقارنة اتجاهات هذه الـــنفقات مـــن فترة إلى أخرى في الدولة الواحدة ومقارنة اتجاهاتها في الدول المختلفة في نفس الوقت.كما أنه من الممكن استخدام القروض العامة كمؤشر لقياس درجة ثقة المواطنين في الحكومة التى تقترض. فإذا أقـــبل المواطـــنون على الاكتتاب في سندات فمعنى ذلك أنهم يثقون بحكومتهم والعكس صحيح .على أنه يجب أن يلاحظ أن الإقبال على الاكتتاب في فترات الحروب يكون أساسه حب الوطن والروح الوطنية ولـــيس الـــثقـــة بالحكومـــة.كما تسمح معرفة مصادر تمويل حزب سياسي معين، بتحديد الفئات من الشعب التي يستند إليها هذا الحزب فعلا.

وترتبط المالية العامة بالعلوم السياسية في عدة نقاط: فاستخدام التقنـــيات المالـــية ينصب في الحقيقة على قضايا مستمدة من موضوع العلوم السياسية. فهذا الموضوع هو دراسة لسلطات الدولة، والتقنيات

المالية ليست إلا أشكالا خاصة للسلطة التي تتمتع بها الدولة وأحكاما معينة لهذه السلطة وبعبارة أخرى ،يتطلب تنفيذ أي قرار تتخذه الدولة إنفاق مبلغ مالي .فقرارات الحكم لا قيمة لها على وجه الإطلاق إلا إذا كان بحوزة الدولة من الموارد المالية ما يمكنها من تنفيذها.

وبهـــذا المعنى يرى البعض أن المالية العامة هي وسيلة السيطرة الأساسية التي تتوفر لدى الحكام في مواجهة أفراد الشعب، وهما الفئتان اللتان يتكون منهما أي مجتمع مهما كان نظامه السياسي والاقتصادي والاجتماعي[1].

المطلب الخامس
المالية العامة و المحاسبة

تعرف المحاسبة على أنها " **تقنية قياس تقوم بملاحظة، تسجيل وتخـــزين نشاط عون اقتصادي، خاص أو عام أو الأمة ككل.وهي موجهة للقيام بدور أداة للمعلومات للعون نفسه أو للجمهور وهذا بهـــدف الانصياع لواجب قانوني أو جبائي أو للقيام بعمليات تحليل التسيير و التنبأ**"[2].

وتعني المحاسبة كذلك مجمل الدفاتر والوثائـــق المحاسبية لمؤسسة أو لتاجر.

(1) د.باهر محمد عتلم،مرجع سابق،صفحة 21.
(2) A.SILEM et J-M.ALBERTIN : opcit, page 144.

ويمكننا أن نفرق بين ثلاثة فئات كبرى لمادة المحاسبة: المحاسبة الخاصة، المحاسبة العمومية والمحاسبة الوطنية.

فالمحاسبة الخاصة التى هى عبارة عن مجموعة التقنيات التى تتكون من المحاسبة العامة (ميزانية وحساب النتائج)، ومحاسبة تحليلية أو صناعية (حساب التكاليف) التى تتقيد بأحكام المخطط الوطنى للمحاسبة، أما **المحاسبة العمومية** فبالمعنى الواسع لها: هى مجموعة القواعد المحددة لواجبات ومسؤوليات الإدارات أو الآمرين بالدفع والمحاسبين في تنفيذ القرارات المالية وملاحظة وتتبع عمليات الدولة والجماعات المحلية الأخرى،بينما **المحاسبة الوطنية** أو المحاسبة الاقتصادية أو حساب الأمة، فهى عبارة عن نظام محاسبى اقتصادي كلى يسمح برسم صورة كمية بسيطة للعلاقات والروابط بين مختلف بالتدفقات المتعلقة بنشاط مختلف أعوان الاقتصاد الوطني والعلاقات التي يكونها مع باقي العالم.

من كل هذه التعاريف يمكننا اكتشاف رابطة وثيقة بين المالية العامة و المحاسبة.إذ أن العديد من مسائل المالية العامة، وخاصة الضرائب،تستلزم المعرفة والإلمام بأصول المراجعة وتقنياتها من استهلاكات وجرد واحتياطيات وإنجاز الحسابات الختامية .

وللمالية العامة ارتباط هام بالمحاسبة الوطنية بل تشكل ركنا أساسيا من أركانها خاصة فيما يتعلق بالنفقات العامة الإجمالية منها والصافية.

كمـــا أنه مطلوب الإلمام بالمعارف المحاسبية خاصة المحاسبة الوطنية في إعـــداد الميزانية العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها حيث أنه كلما زاد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي كلما ازدادت الصلة بين المالية العامـــة والمحاسبة.إذ يتطلب ذلك نشر ميزانيات تجارية لمشاريع الدولة إلى جانـــب البـــيانات المالية الخاصة بها والواردة في ميزانية الدولة أو الميزانيات المستقلة أو الميزانيات الملحقة.

القسم الأول

النفقات العامة


http://www.opu-lu.cerist.dz

القسم الأول
نظرية النفقات العامة

ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة في المدّة الأخيرة مع تعاظم دور الدولة وتوسع سلطاتها وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة من خلال سياستها الاقتصادية في تحقيق أهدافها النهائية التي تسعى إليها. فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة وكيفية تمويلها.

ولذلك نرى أن نظرية النفقات العامة قد شهدت تطورا يساير التطور الذي حدث في دور الدولة.

فمـــن منظور اقتصادي، تم تحليل النفقة العمومية خلال القرن التاسع عشر في ظلّ هيمنة فكرة "**الدولة الحارسة**" واعتبارها "**كظاهرة تحطـــيم للـــثروات المعبـــئة مـــن خلال الضريبة على الأشخاص الخاصة**"[1]. فالدولة كانت لها سوى مهام إدارية وعسكرية ولا تقوم بأيـــة مهام إنتاجية، لذلك اعتبرت النفقة العمومية كأداة تستعمل فقط مـــن طـــرف الســـلطات العمومية لتمويل النشاطات غير الإنتاجية فهيتمثلســـلوكا اســـتهلاكي يقـــوم بإفقار المجتمع (منه ظهرت كلمة "**الأعباء**" التي استعملت من قبل المفكرين الكلاسيك).

(1) **P.LALULMIERE : Opcit, page 214.**

في ظـــلّ مـــثل هذه الظـــروف، وجب على الـــدولة الحدّ بشكـــل كبـــير من نفقاهًا.

ففي ظل الدولة الحارسة كان دورها يقتصر على القيام بواجبات الأمن الداخلي والخارجي والعدل وتسيير المرافق العامة، إذ كان دور النفقات العامة في ذلك الوقت يقتصر على تحقيق هذه الأغراض فقط، والذي انعكس على دراسات الاقتصاديين والماليين، لم يعط التقليديون أهمية كبيرة لدراسة النفقات العامة حيث كانوا يتناولولها من الناحية القانونية فحسب دون البحث في طبيعتها وأثارها خاصة الاقتصادية منها، ولذا كان حجم النفقات العامة يتحدد بالقدر اللازم للوفاء بالحاجات العامة، وكان تحصيل الإيرادات العامة بالقدر الذي يسمح بتغطية حجم النفقات اللازمة.

ولذلك ففي ظل النظرية التقليدية (الكلاسيكية) كانت الدولة تقدس مبدأ توازن الميزانية، فلا تسمح بتحصيل إيرادات أو بتكليف الأفراد بأعباء مالية إلا في حدود ما يلزمها من نفقات تسير هٰا المرافق العامة. بل وأكثر من ذلك كان ينظر إلى نفقات الدولة باعتبارها نفقات للاستهلاك العام كما رأينا سابقا و التي كانت تقوم بها وهي بصدد تحقيق دورها الضيق في حياة الأفراد (دور الدولة الحارسة) وهو ما يقابل الاستهلاك الخاص المتمثل في الإنفاق الخاص بالأفراد لإشباع حاجاهم الخاصة. ومن ثم فالإنفاق العام، في ذلك الوقت، كان ذو طابع حيادي لا يمس الهيكل الاقتصادي و الاجتماعي داخل الدولة.[1]

(1) د.زين العابدين ناصر: "علم المالية و التشريع المالي"، دار النهضة العربية، سنة 1971، صفحة 35.

ويقصد بالنفقة المحايدة تلك التي لا تؤثر في الحياة الاقتصادية أو حياة المجتمع عموما. بمعنى أنها لا تؤثر على الدورة الاقتصادية، في الإنتاج والاستهلاك والتوزيع،كما أنها تنتج عن المنافسة الحرة بين الأفراد والمؤسسات ولا تدخل أي تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد من الفئات المختلفة.ولكي تحقق النفقة هذا الدور فانه يفترض حدوث أمرين هامين: ضغط النفقات إلى أقصى حد ممكن، من جهة، و تقليل حجمها و تثبيتها، من جهة أخرى. ومن ثم كان دور النفقة العامة دورا سلبيا أو كما يطلق من قبل التقليديين بالنفقة المحايدة.

لكن هذه الفكرة قد تمّ التخلي عليها في الوقت الراهن.فالدولة لم يعد لها سوى أنشطة إدارية حيث أن توسع صلاحياتها قد أدّى بها نحو التدخل في ميدان الإنتاج الاقتصادي. وفي هذا الإطار أوضحت دراسات دقيقة حول عملية الإنفاق أن هذه الأخيرة ليست عملية استهلاك تحطيمية لكن إعادة توزيع من طرف السلطة العمومية للأموال المقتطعة من دخول أشخاص خاصّة لفائدة آخرين بإمكانهم أن يستعملوها بعدة طرق عوض استهلاكها بطريقة آلية.

فقد ابتعدت الدولة عن دور "الحارسة"، بمجرّد أن زاد تدخلّها في النشاط الاقتصادي ومنه زادت أهمية النفقات العامة وأدى إلى التركيز في دراسة وتحليل مكوناتها،آثارها وتأثيراتها على جميع جوانب حياة الأفراد و غدت أداة أساسية في توجيه السياسة المالية ومنه تحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية.وقد ترتب على هذا التطور في

الفكـــر المـــالي والاقتصادي الخروج عن مبدأ تقديس توازن الميزانية، وأصبح من الممكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق أهداف الدول المتعددة و أصبح من الممكن حدوث عجز في الميزانية.

وبذلك فإن الفكر المالي الحديث أصبح ينظر للنفقة العامة نظرة مخـــتلفة تمامـــا.فهـــي نفقة إيجابية، الهدف منها تحقيق آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية بجانب آثارها المالية. وقد اجتمعت النفقات العامة كأداة من أبرز أدوات تدخل الدولة فعالية وتعددت أشكال تدخلها في هـــذا المجـــال من إعانات تمنحها لأفراد أو لمؤسسات معينة أو القيام بمشاريع إنتاجية ضخمة أو السيطرة الكاملة أو الجزئية المباشرة أو غير المباشـــرة عـــلى بعـــض قطاعات الاقتصاد الوطني بقصد تنفيذ خطة اقتصادية شاملة[1].

لهذا سنتناول فيما يلي دراسة النفقات العامة من حيث القواعد التقنية للإنفاق العام بالتطرق إلى ماهية النفقة العامة (**الفصل الأول**) لنأتي فيما بعد إلى أساليب تقسيم النفقات العامة من حيث طبيعتها وموضوعها وتأثيراتها (**الفصل الثاني**)، ثم نتعرض إلى القواعد الضابطة والمحدّدة والمسيرّة للإنفاق العمومي (**الفصل الثالث**)، لنختم دراستنا للنفقات العامة بتسليط الضوء على الآثار الاقتصادية للإنفاق العام (**الفصل الرابع**).

---

(1) د. باهر محمد عقلم، مرجع سابق ص 34.

الفصل الأول
ماهية النفقات العامة

تعرف النفقات العامة بأنها تلك المبالغ المالية التى تقوم بصرفها السلطة العمومية (الحكومة والجماعات المحلية)[1] أو أنها مبلغ نقدي يقـــوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة، كما يمكن تعريفها بأنه استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجة عامة، ووفقا لهذا التعريف يمكن اعتبار النفقة العامة أنها ذات أركان ثلاثة:

- **مبلغ نقدى؛**
- **يقوم بإنفاقه شخص عام؛**
- **الغرض منه هو تحقيق نفع عام.**

وسنتناول بالدراسة كل عنصر فيما يلي:

المبحث الأول
شكل النفقة العامة

تكـــون الـــنفقة العامة في شكل مبلغ نقدي حيث تقوم الدولة بدورهـــا في الإنفـــاق العـــام باستخدام مبلغ نقدي ثمنا لما تحتاجه من منـــتجات ،سلع وخدمات ،من أجل تسيير المرافق العامة وثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التى تحتاجها للقيام بالمشاريع الاستثمارية التى تتولاها ولمـــنح المساعدات والإعانات اقتصادية واجتماعية وثقافية والمختلفة وغيرها.

---

(1) A. SILEM et J.M. ALBERTINI : Opcit. P.201.

مما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي ويتماشى مع الوضع القائم في ظل اقتصاد نقدي تقوم به جميع المبادلات والمعاملات بواسطة النقود، ومن ثم تصبح النقود هي وسيلة الدول للإنفاق شأنها في ذلك شأن الأفراد.

وبالرغم من أن الإنفاق العام قد ظل لفترة طويلة من الزمن يتم في صورة عينية –كقيام الدولة بمصادرة جزء من ممتلكات الأفراد، أو الاستيلاء جبرا على ما تحتاجه من أموال و منتجات دون تعويض أصحابها تعويضا عادلا، أو إرغام الأفراد على العمل بدون أجر (السخرة) - إلا أن هذا الوضع قد زال بعد انتهاء مرحلة اقتصاد المقايضة أو كما يسمى بالتبادل العيني وبعد أن صارت هي الأداة الوحيدة في التعامل والمبادلات.

واستنادا إلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التي قد تقوم الدولة بدفعها للحصول على ما تحتاجه من منتجات أو منح المساعدات، من باب النفقات العامة، كما لا تعتبر نفقات عامة المزايا العينية مثل السكن المجاني أو النقدية كالإعفاء من الضرائب، أو الشرفية كمنح الألقاب و الأوسمة التي تقدمها الدولة لبعض القائمين بخدمات عامة أو لغيرهم من الأفراد [1] ولا يقلّل من ذلك أنه في بعض الحالات الاستثنائية التي قد يتعذر على الدولة تماما الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق النقدي، مثل أوقات الحروب والأزمات الحادة، قد تعد بعض الوسائل غير النقدية من قبيل النفقات العامة.إلا أن ذلك استثناء لا يجب تعميمه.

(1) د. عادل حشيش ود. مصطفى رشدي: "مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998، ص148.

ويعتبر الإنفاق النقدي من بين أفضل طرق النفقات العامة التي تقوم بها الدولة و هذا راجع لعدة أسباب يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- إن استعمال الدولة للنقود في عملية الإنفاق يسهل ما يتطلبه النظام المالي الحديث من ترسيخ مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضمانا لحسن استخدامها وفقا للأحكام و القواعد التي تحقق حاجات الأفراد العامة.أضف إلى ذلك أن الرقابة على الإنفاق العيني يشكل صعوبة كبيرة نظرا لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق.

2- أن نظام الإنفاق العيني، بما قد يتبعه من منح بعض المزايا العينية، يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة بين الأفراد في الاستفادة من نفقات الدولة وفي توزيع الأعباء والتكاليف العامة بين الأفراد.

3- أن انتشار مبادئ الديموقراطية أدى إلى عدم إكراه الأفراد على تأدية أعمالهم عن طريق السخرة (بدون أجر) لتعارض ذلك مع حرية الإنسان و كرامته.

4- أن الإنفاق العيني يثير العديد من الإشكالات الإدارية والتنظيمية ويؤدي إلى سوء في التدقيق وقد يؤدي إلى الانحياز نحو بعض الأفراد وإعطائهم مزايا عينية دون غيرهم.

ونتيجة للأسباب والعوامل السالفة الذكر، فإن النفقات العامة دائما تأخذ صورة نقدية.

ولا يخفى على أحد أن الإنفاق في صورته النقدية قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة، وبالتالي ازدياد حجم الضرائب (كمصدر

أساســي للإيــرادات العامة) وغيرها من الأعباء العامة مع توزيع يتم بعدالة نسبية لهذه الأعباء كل حسب مقدرته التكليفية.

المبحث الثاني
مصدر النفقة العامة

لا يمكننا أن نعتبر المبالغ النقدية التي تنفق لأداء خدمة معينة من باب النفقة العامة إلا إذا صدرت من شخص عام. ويقصد بالأشخاص العامة :الدولة وأقسامها السياسية وجماعاتها المحلية بما في ذلك الهيئات والمؤسســات العامــة ذات الشخصية المعنوية ، والولايات المتحدة في الدول الاتحادية، أو قد تكون أشخاص عامة محلية كمجالس المحافظات والمدن و القرى في الدول الموحدّة.

وعلى هذا الأساس فإن النفقات التي ينفقها أشخاص خاصة، طبيعية أو معنوية،لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تستهدف تحقيق منفعة عامة .على سبيل المثال ما قام به مجمع الخليفة لما قام بشراء محطة لتحلية المياه[1] ثم تبرّع بها للدولة.فإن هذا الإنفاق لا يعدّ عاما وهذا راجع إلى أن الأموال التي قام بإنفاقها تعدّ أموالا خاصة و ليست عامة بالرغم من عمومية الهــدف، ومن ثم يعدّ من باب الإنفاق الخاص.

(1) تم تدشينها من طرف رئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة في سبتمبر 2002.

ولكن هل يعني ذلك أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة تعتبر نفقات عامة؟

مـن المـتفق علـيه أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة بمناسبة ممارستها وقيامها بنشاطاتها ومهامها العامة وبموجب سيادتها وسلطتها الآمـرة تعـدّ نفقات عامة.أما النفقات التي تنفقها الدولة أثناء قيامها بنشـاط اقتصـادي مماثل للنشاط الذي يباشره الأفراد مثل المشاريع الإنتاجية فقد ثار خلاف نظري حول طبيعتها.

وقد استند الفكر المالي [1]في سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانوني و الآخر وظيفي.

المطلب الأول
المعيار القانوني (المعنوي)

و هـو المعـيار الكلاسـيكي، ويرتكز على الطبيعة القانونية للشـخص المـنفق. بمعنى آخر أن النقطة الأساسية هي شخص القائم بالإنفاق أيا كانت طبيعة هذا الإنفاق. فإذا كان من أشخاص القانون العـام، فـإن الـنفقة تعدّ عامة أيا كان الغرض منها، فإذا كان من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعتبر خاصّة بغض النظر عما تهدف إلـيه من أغراض.وعليه، فيعتبر الإنفاق عاما إذا قام بها شخص خاضع لقواعد القانون العام كالدولة و فروعها السياسية و جماعاتها المحلية بما يتوفر لديه من سيادة و سلطة آمرة .

(1) Maurice DUVERGER : « institutions financière », Paris, 1975, P.U.F., pages 44-49.

وبذلك لا تعتبر نفقات عامة، تلك النفقات التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون الخاص، المعنوية أو الطبيعية، حتى إذا كان الغرض منها تحقيق منفعة عامة و على سبيل المثال إذا قام شخص ببناء مدرسة وتبرع بها أو أهداها للدولة،كما ذكرنا سالفا.فبالرغم من كون الهدف هو تحقيق منفعة عامة إلا أن الإنفاق قد صدر من شخص خاص والأموال خرجت من ذمة شخص خاص وليس عامّ وبالتالي لا يعدّ الإنفاق هنا إنفاقا عاما.

ويستند أنصار هذا المعيار إلى اختلاف طبيعة النشاط الذي يقوم به أشخاص القانون العام عن ذلك الذي يباشره أشخاص القانون الخاص. إذ أن نشاط القانون العام يهدف أساسا إلى تحقيق منفعة عامة والمصلحة العامة، ويعتمد في ذلك على سلطته وسيادته التي خولّها له القانون والمتمثلة في سلطة إصدار القوانين أو القرارات الإدارية.بينما يهدف أشخاص القانون الخاص إلى تحقيق مصلحة خاصة والربح أساسا في المرتبة الأولى، ويعتمد في سبيل تحقيق ذلك على التعاقد والتبادل.

ويعود الاختلاف بين نشاط الأشخاص العامة ونشاط الأشخاص الخاصة إلى طبيعة الدولة الحارسة، التي كان يقتصر نشاطها على القيام بالخدمات الأساسية مثل الأمن والدفاع والعدالة وتسيير بعض المرافق العامة. وبطبيعة الحال فإن هذه الخدمات تحقق نفعا عاما تهدف له الدولة بموجب ما تتمتع به من صلاحيات وسيادة على إقليمها.

وفي ظل هذا الدور للدولة، ظلّ المعيار القانوني لتحديد طبيعة النفقة بين عامة و خاصة ثابتا لمدة طويلة، إذا أنه يجسد ويعكس

الوضع السائد في تلك الفترة . ومع تطور دور الدولة و توسعه وازدياد تدخــــلها في جوانب الحياة الاقتصادية تغيرت صفتها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ثم إلى دولة منتجة،حيث امتد دورها ليشمل كثيرا من الأعمال التي تدخل في دائرة اختصاص نشاط الأشخاص الخاصة مثل أنشطة الإنتاج و التوزيع و الاستثمار...الخ.

ومن ثم، فإنه إذ كان المعيار القانوني قد توافق مع فكرة اعتبار نشاط الدولة كدولة حارسة فقط، فان هذا المعيار لم يعد يتلاءم وحده في تحديد طبيعة النفقة العامة. ولذلك استنتج بعض الاقتصاديين[1] إلى اقــتراح معــيار آخر، يتناسب مع توسع نشاط الدولة باعتبارها دولة منــتجة تقــوم بــنفس أنشطة الأفراد ويعتمد على الوجهة الوظيفية والاقتصادية للشخص الذي تصدر عنه النفقة العامة.

المطلب الثاني
المعيار الوظيفي

ويرتكــز هذا المعيار أساسا على الطابع الوظيفي والاقتصادي للشخص المنفق، وليس على الشكل القانوني لصاحب النفقة.

من هنا لا يمكننا اعتبار جميع النفقات الصادرة عن الأشخاص العامــة نفقات عامة، ما عدا تلك الأنشطة والمهام التي تقوم بها الدولة على المستمدة من سلطتها وسيادتها. أما النفقات التي تقوم بها الدولة أو الأشخاص العامة وتماثل النفقات التي يقوم بها الأشخاص الخاصة فإنها تعتبر نفقة خاصة . وعلى العكس من ذلك فتعتبر النفقات التي يقوم بها

(1) M.DUVERGER : Op cit, p. 48.

الأشـــخاص الخاصـــة المفوضين من قبل الدولة في استخدام سلطاتها، نفقـــات عامة بشرط أن تكون هذه النفقات العامة نتيجة لاستخدام هذه السلطة.

فـــإذا قـــاموا بهذه النفقات باعتبارهم سلطة عامة، أي مزودة بالأدوات التي يمنحها التشريع الإداري لأشخاص القانون العام، فتعتبر الـــنفقات هنا نفقات عامة. أما إذا قاموا بتسيير هذه الأموال وأنفقوها على طريقة الأفراد العاديين، فإن النفقة تعتبر نفقة خاصة.

وبـــناء عـــلى ما تقدم واستنادا للمعيار الوظيفي، نستنتج أن النفقات العامة قد لا تصدر من طرف أشخاص القانون العام فقط بل قد تصدر كذلك من جانب أشخاص القانون الخاص.

وفي حقيقة الأمر إن الأخذ بهذا المعيار يعني تجاهل التطور الذي لحق بمالية الدولة، وقد يترع للمالية العامة جزءا معتبرا منها ألا وهي النفقات العامة التي تؤديها الدولة حرصا منها على تلبية الحاجيات العامة التي تتزايد على نحو مستمر بالتوازي مع تطور دور الدولة.

ومن خلال كلّ ما ذكرناه، فانه يجب التوسع في تعريف النفقة العامة بحيث **"تشمل كافة النفقات التي تقوم بها الدولة، أو مؤسساتها العامة، الوطنية والمحلية،بغض النظر عن الصفة السيادية أو السلطة الآمرة أو طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها الإنفاق، لما في ذلك من مواكبة لتطور دور الدولة و توسعه"**[1].

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، صفحة 33.

المطلب الثالث
هدف النفقة العامة

يجب أن يكون الهدف من النفقات العامة هو **إشباع الحاجات العامة**، ومن ثمّ تحقيق المنفعة العامة أو المصلحة العامة. وبالتالي،لا يمكننا اعتبار مبلغ نقدي كنفقة عامّة تمّ صرفه بهدف إشباع حاجة خاصة أو تحقيق منفعة خاصة تعود على الأفراد.

والسبب في ذلك يرجع إلى ضرورة سيادة مبدأ العدالة والمساواة داخل المجتمع. إذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمّل الأعباء العامة، كالضرائب، ومن ثم فيجب أن يكونوا على قدم المساواة كذلك في الاستفادة من النفقات العامة للدولة، إذ أن تحمّل الأعباء العامة والنفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة.

ومنه لا يعقل أن تجعل النفقة لغرض منفعة أو مصلحة خاصة بفئة معينة، حتى لا يتمّ الدوس على مبدأ العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة.

وإذا كان هذا ما يمكن أن نراه بسيطا وبديهيا ، فان الصعوبة تكمن في تقدير و تحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية.
في الحقيقة، إن عملية التحديد ترتكز أساسا على معيار سياسي أكثر منه اقتصادي أو اجتماعي.إذ أن السلطات السياسية في الدولة هي التي تتولى عادة تقرير ما إذا كانت حاجة ما تعتبر عامة أم لا تعتبر كذلك.وهي تستند في ذلك إلى قواعد و محدّدات معينة.

وهي في طريقها لتحديد نوعية الحاجة تخضع لرقابة تشريعية وتنفيذية، وأحيانا قضائية، لضمان عدم إساءة استعمال هذا الحق. وتتمثل الرقابة التشريعية في حق البرلمان في إعطاء الحكومة رخصة

الحصول على الاعتماد المالي الذي تطلبه. وتنص أحيانا بعض الدساتير على عدم السماح إقرار نفقة عامة لمنفعة فردية، أو اعتماد أنواع معينة من النفقات، كصرف الإعانات لجماعات أو أحزاب سياسية أو دينية، أو اقتصار حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة دون أعضاء البرلمان. وتسمح أغلبية الدساتير لنواب البرلمان بالتقدم بأسئلة واستجوابات للوزراء، وتحريك المسؤولية السياسية ضدهم، إذا كان إنفاق الأموال العامة قد تم بهدف تحقيق أغراض شخصية.

وتتمثل الرقابة من جانب الهيئة التنفيذية في حق إلغاء الاعتمادات المالية التي تقررها الهيئات التشريعية المحلية في بعض البلدان إذا رأت أنها تتضمن خروجا على قاعدة تحقيق النفقات العامة لمنفعة عامة.

وأخيرا تتمثل الرقابة القضائية في حق المحاكم في رقابة دستورية قانون الميزانية (الولايات المتحدة الأمريكية)، أو حقها في رقابة حسابات الحكومة (فرنسا).

كما يحق للسلطة التشريعية أن تراقب عمليات إنفاق الاعتمادات المالية التي أقرتّها للحكومة وهذا من خلال طلبها لهذه الأخيرة تقديم وثيقة تسمى "**بقانون ضبط الميزانية**" الذي يتم بمقتضاه ملاحظة تنفيذ قانون المالية السنوي، ويمكن عندها مقارنة مدى تطابق ما تمّ إنجازه مع التقديرات المصنفة في قانون المالية السنوي، وسنرجع لهذه النقطة لما نتعرض للقسم المتعلق بالميزانية العامة للدولة.

الفصل الثاني

تقسيم النفقات العامة

في السابق، وفي ظل الدولة الحارسة لم يكن تقسيم النفقات العامة موضوعا يثير شغف الباحثين الاقتصاديين، حيث كانت النفقات العامة محدودة و موجهة لتقديم خدمات معينة تقوم بها الدولة، فكانت النفقات من طبيعة واحدة. إلا أنه مع تطور دور الدولة وتحوّلها من خانة الدولة الحارسة إلى خانة الدولة المتدخلة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظرا لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها.

و من ثم ظهرت الحاجة إلى تقسيم وتبويب هذه النفقات إلى أقسام متميزة، مع ضرورة أن يكون معيار التقسيم قائما على مبادئ واضحة و منطقية.

وترجع أهمية تحديد هذه التقسيمات، إلى كونها تخدم أغراضا متعددة، من أبرزها:

تسهيل صياغة وإعداد البرامج: حيث أن حسابات الدولة مرتبطة ببرامج معينة تتولى الأجهزة و الهيئات العامة تسييرها، فيجب ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة وإعداد هذه البرامج.

تحقيق الكفاءة و الفعالية في تنفيذ الميزانية: وهذا أمر بديهي حيث أن كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة (الميزانية) يتطلب ضرورة تقسيم الميزانية حتى يمكن قياس كفاءة تنفيذ كل برنامج.

خدمة أهداف المحاسبة، المراجعة، المراقبة و الاعتماد.

تسهيل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة العامة المختلفة ومعرفة تطورها، حيث إن تقسيم النفقات العامة يسهل التعرف على تكلفة كل نشاط وتطوّرات تلك التكلفة وأهميتها النسبية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى.

تمكين البرلمان و الرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الدور المالي للدولة، بجعل الحكومة تقوم بإنفاق المبالغ المالية في السبل التي قررّها وليس في أوجه أخرى.

وســـوف ندرس هذه التقسيمات بداية من التقسيم الذي نصّه التشريع الجزائري دون أن نتجاهل باقي التقسيمات التي سنتعرض إليها فيما بعد.

المبحث الأول
نفقات التسيير و نفقات الاستثمار

يقســـم المشـــرّع الجزائري النفقات العامة للدولة إلى نفقات التسيير(المطلب الأول) و نفقات الاستثمار (المطلب الثاني).[1]

(1) المادة 23 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين

المطلب الأول
نفقات التسيير

يقصد نفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية و المتكونة أساسا من أجور الموظفين و مصاريف صيانة البنايات الحكومية و معدات المكاتب...الخ ومنه لا يمكننا ملاحظة أية قيمة مضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية إنتاج أية سلعة حقيقية .فهذا النوع من النفقات موجه أساسا لإمداد هياكل الدولة بما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير دواليب المجتمع على مختلف أوجهه،حيث توزع حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة،وهي تعبير يتطابق إلى حد كبير مع دور الدولة المحايدة مادام أنها لا تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكل ما تحدثه من آثار فهو غير مباشر، لذلك تسمى كذلك بالنفقات الاستهلاكية.

تجمع نفقات التسيير إلى أربعة أبواب هي[1]

- أعباء الدين العمومى والنفقات المحسومة من الإيرادات؛
- تخصيصات السلطات العمومية؛
- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛
- التدخلات العمومية.

يتعلق الباب الأول والثاني بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة،يتم تفصيلهما وتوزيعهما بمقتضى مرسوم رئاسي، أما الباب

(1) المادة 24 من القانون رقم 48-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.

الثالث والرابع فيهمّان الوزارات ويتم توزيعهما عن طريق مراسيم التوزيع، ويقسم الباب إلى أقسام ويتفرع القسم إلى فصول ويمثل الفصل الوحدة الأساسية في توزيع اعتمادات الميزانية(1) وعنصرا مهمّا في الرقابة المالية.

في الحقيقة يجب على السلطات التنفيذية أن تعمل على تخفيض نفقات التسيير، مادامت أنها غير منتجة وأنها تدمير للثروة المحصل عليها عن طريق الضرائب وهذا حسب الكلاسيك كما أوردنا سابقا، لكن لمـــا ندقـــق التحليل نلاحظ أن الزيادة بالقيمة المطلقة لهذه النفقات لا يمكـــن تجنـــبّه، فهي تؤمن السير العادي لمختلف المصالح العمومية التي يجـــب أن تـــبقى وبصفة إجبارية مضمونة.إن زيادة عدد الموظفين، ارتفـــاع حجم الأجور، عصرنة المصالح المدنية هي عوامل شاركت في زيـــادة نفقـــات التسيير.يجب أن نشير كذلك أن إنجاز تجهيزات هامة يدفـــع إلى ظهور نفقات تسيير أخرى في شكل مصاريف صيانة هذه المنشآت الجديدة(2).

المطلب الثاني
نفقات الاستثمار

يتم توزيع هذه النفقات حسب الخطة الإنمائية السنوية للدولة وتظهر في الجدول (جـــ) الملحق بقانون المالية السنوي حسب

---

(1) يرمز للفصل بأربعة أرقام: الأول يهم الباب،الثاني يرمز للقسم، و الرقمين الأخيرين يعنيان الفصل،مثال 45-03 ،4 (الباب)،5 (القسم) و 3 (الفصل).

(2) P.LALUMIERE :opcit, pages 214-215.

القطاعات وتتفرع إلى ثلاثة أبواب[1]: الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة، إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة، النفقات الأخرى برأس المال.

يتسـم هذا النوع من النفقات بإنتاجيتها الكبيرة مادامت أنها تقـوم بـزيادة حجم التجهيزات الموجودة بحوزة الدولة.فالشهرة التي تحظـى بها هذه النفقات تجد جذورها في تحاليل الاقتصادي البريطاني "**جـون مينارد كينز**" الذي برهن أن، في فترة ركود اقتصادي، تقوم نفقـات الاسـتثمار بإعادة التوازن الاقتصادي العام من خلال الدور الذي يقوم بأدائه "**مضاعف الاستثمار**". فلو افترضنا قيام الدولة بإنجاز اسـتثمار معين (بناء طريق سيار) خلال فترة أزمة اقتصادية، فالنفقة العامـة "الاسـتثمارية" ستسمح بتوزيع الأجور على العمال والقيام بطلبات المواد الأولية لدى الموردين.

يوجـه عـندها الزبائن والموردون المداخيل المحققة لشراء سلع اسـتهلاكية أو تجديـد مخزوناتهم. فيمنحون بالتالي مداخيل جديدة للـتجار، للمنـتجين الصناعيين الذين بدورهم سوف يستعملون هذه المداخيل.

ما يمكن ملاحظته أن كل عملية من النفقات قد قامت بإنشاء دخـل جديد ناتج مباشرة عن النفقة العامة الأولية.بالتالي ينتشر تجدد النشـاط إلى مجمـل الهيكل الاقتصادي. لكن قوة أثر المضاعف تابع لـ"الميل نحو الاستهلاك" للمستفيدين المتتاليين للمداخيل المنشأة. فإذا قـام هـؤلاء بالادخار عوض الاستهلاك فإنهم بذلك قدموا مداخيل

(1) المادة 35 من القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.

منقوصـــة ويعطلون لفترة غير محددة المدة الدفع الاقتصادي الناجم عن نفقة الاستثمار. مما أدى إلى نشوب تحفظات اتجاه نفقات الاستثمار مما أدى إلى الاعتقاد بفكرة أن عمليات التجهيز لا تملك نفس القيمة. لذا وجب القيام بخيارات فيما يخص المشاريع الاستثمارية الممولة من طرف الدولـــة حـــتى يتم الإبقاء سوى على تلك التي لها منفعية قصوى.إلى جانـــب كل هذا ،ففي فترة تضخم ،يمكن أن تمثل نفقات الاستثمار خطرا على الجانب النقدي، لذا وجب تقييدها ومراقبتها بشكل مباشر من طرف الحكومة[1].

ويســـمح التقســـيم الوظيفي لنفقات الاستثمار بإعطاء صورة واضـــحة المعـــالم لنشاط الدولة الاستثماري، حيث يميز بين نفقات الاستثمار بصفة عامة و العمليات برأس المال لهذا يمكننا عد وملاحظة القطاعـــات التالـــية: المحروقات، الصناعات المصنعة، المناجم والطاقة، الفلاحـــة والـــري، الخدمـــات المنتجة، المنشآت الأساسية الاقتصادية والإداريـــة، التربية والتكوين، المنشآت الأساسية الاجتماعية والثقافية، السكن والمخططات البلدية للتنمية.

ويتوز ع القطا ع إلى قطا ع فرعى الذي يتجزأ بدوره إلى أنشطة محددة، هذه الأخيرة تعتبر ميدانا ضمن الاقتصاد الوطني يمكن تشخيصه بحيـــث يتميز بخصائص ويمكن تعيينه بدقة و يخضع توزيع الاعتمادات على الفروع و الأنشطة إلى الاختصاص التنظيمي[2].

(1)A.LALUMIERE :Op cit, p 216.

(2) على ساعد، مرجع سابق، ص 76.

المبحث الثاني
التقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة

يقصد بالتقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة تلك التقسيمات التي تستند إلى معايير علمية تظهر فيها الطبيعة الاقتصادية بوضوح شديد[1].وبالرغم من بعض العقبات التي وقفت أمام مفكري المالية العامة، إلا أنها تمثل أداة أساسية في تحديد نوعية النفقة العامة وآثارها وأهدافه، الشيء الذي يسهل تسيير الأموال العامة. أضف إلى ذلك أن تقسيم النفقات العامة حسب معيار أو آخر يسهل مهام الباحث في ميدان المالية التعرف على تطورّها من فترة إلى أخرى والمنحى الذي تأخذه نحو الزيادة أو النقصان. ومن ثمّ يبين التوجهّات الاقتصادية التي تتبناها الدولة عند كل مرحلة. وأخيرا فإن لهذا التقسيم أهمية كبيرة للسلطة التشريعية والرأي العام من حيث تمكينها من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة .

مـــن أهم التقسيمات العلمية والاقتصادية التي تستند إلى معايير واضحة ودقيقة نجد التقسيمات التالية :

المطلب الأول
تقسيم النفقات العامة حسب أهدافها المباشرة

تنقســـم النفقات العامة تبعا للهدف المسطرّ لها لبلوغه أو كما اعتاد تسميتها "بالتقسيم الوظيفي" أي تبعا لاختلاف وظائف الدولة،

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 37.

إلى ثـــلاث نفقـــات أساســـية، هي: نفقات إدارية، نفقات اجتماعية ونفقات اقتصادية.

1 -النفقات الإدارية:

ويقصد بها النفقات المرتبطة بسير المصالح العامة والضرورية لأداء الدولة لوظائفها.و تضمّ هذه النفقات نفقات الدفاع والأمن والعدالة والأقسام السياسية وهي نفقات الحاجات العامة في الميادين التقليدية واللازمة لحماية الأفراد داخليا وخارجيا وإحلال العدالة وتنظيم الأمور السياسية لهم.

2 -النفقات الاجتماعية:

وهـــي الـــنفقات التي تتعلق بالأهداف والأغراض الاجتماعية للدولـــة والمتمـــثّلة في الحاجات العامة التي تشبع الجانب الاجتماعي للمواطنين، وهذا عن طريق توفير أسباب وإمكانيات التعليم والصحة لهـــم أو إســـناد الفـــئات التي توجد في ظروف صعبة (إعانة الفئات المحرومة محدودة الدخل، منح للبطالين الخ..).

وتشـــتمل هذه النفقات على مبالغ مالية موجهّة نحو قطاعات التعليم، الصحة، النقل والسكن.وتعتبر النفقات على قطاع التعليم أهم بنود النفقات الاجتماعية فهي مرآة عاكسة لتقدم المجتمع، في كل من الـــبلدان المتقدمة والنامية على السواء. وتخصص الدول، عادة، الجزء الأكبر من النفقات العامة في الدول المتقدمة على هذا القطاع من ناحية وعلى التأمينات الاجتماعية من ناحية أخرى.

3 -النفقات الاقتصادية:

هـــي تلـــك النفقات التي تقوم بصرفها الدولة لتحقيق أهداف اقتصـــادية بصـــورة أساسية.ويسمى هذا النوع من النفقات بالنفقات

الاســـتثمارية الـــتي تطرقنا إليها سالفا، حيث تعمل الدولة على زيادة الإنتاج الوطني وتراكم رؤوس الأموال.

ويكتسي هذا النوع من النفقات أهمية كبيرة في الدول النامية. ويرجع ذلك إلى أن الدولة تقوم بنفسها بعمليات إنشاء رؤوس الأموال نظـــرا لكونها تحتاج إلى نفقات كبيرة، من جهة، ولأنها لا تحقق عائدا مباشـــرا، من جهة أخرى.لذا فان القطاع الخاص لا يقوى عليها ولا يرغب في القيام بها. مثال ذلك الطرقات، الجسور والسدود...الخ وهي تمثل مرافق البنية التحتية الأساسية التي أصبحت تمثل حاجة عامة: فقد ســـاد مـــثلا في البلدان النامية الطابع الزراعي لفترة طويلة إلا أنه مع الـــتطور الصناعي تحولت تلك الهياكل إلى هياكل يغلب عليها الطابع الصناعي، و الدولة وحدها هي التي تقوى على القيام بمثل هذا التحويل عن طريق الاستثمار العام[1].

وقد تبع هذا التحوّل كبر الوحدة الإنتاجية في القطاعات الاقتصادية مما يتطلب نفقات كبيرة، من جهة، وإيجاد الإمكانيات الضرورية لتمويل الوحدات الإنتاجية، من جهة أخرى. وهو أمر يستدعي تدخل الدولة مباشرة نظرا لضعف مستوى الادخار الفردي في البلدان النامية و انعدام أسواق مالية تغذي حاجات التمويل.

ويجـــب أن نشـــير هنا إلى المكانة التي تحتلها النفقات الخاصة بالهياكل والمرافق الاقتصادية حيث تمثل نسبة عالية، في البلدان النامية، تليها الخاصة بالدفاع ثم التعليم فالتأمينات الاجتماعية والسكان وأخيرا الصحة العمومية.

---

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 39.

المطلب الثاني
النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية

يمكـــن أن تقسم، كذلك، النفقات العامة، طبقا لمعيار استعمال القـــدرة الشـــرائية أو نقـــلها وحجم تأثيرها على الدخل الوطني، إلى **نفقات حقيقية** و **نفقات تحويلية**.

ونعني **بالنفقات الحقيقية** تلك المبالغ المالية التي تصرفها الدولة مقـــابل الحصـــول عـــلى ســـلع أو خدمـــات أو رؤوس أمـــوال إنتاجـــية، كالأجور وأســـعار السلع والخدمات والمهام اللازمة لإدارة المرافق العمومية التقليدية و الحديثة إلى جانب النفقات الاستثمارية أو الرأسمالية.

تتمثل النفقة الحقيقية في استعمال الدولة للقدرة الشرائية وينتج عنها حصولها على السلع والخدمات واليد العاملة .فالنفقة هنا تعبر عن سعر اقتناء السلعة أو سعر الشراء الذي تدفعه الدولة للحصول عليها. فالدولة هنا تحصل على مقابل لكل هذه النفقات كما تؤدي إلى زيادة الدخـــل الوطـــني زيادة مباشرة في إجمالي الناتج الوطني بتكوين حجم إنتاجي جديد.

أما **النفقات التحويلية** (الإعانات الاقتصادية لبعض المنتجات أو المؤسســـات، نفقات المساعدة والتضامن، المساهمة في تمويل بعض أنظمة الحماية الاجتماعية) فلها كهدف ضمان عدالة نسبية في توزيع المداخيل على الفئات الاجتماعية،فالاقتطاعات الضريبية المفروضة على فـــئات اجتماعـــية تتوفر على مداخيل مرتفعة تسمح بزيادة المداخيل المـــتوفرة لدى الفئات المحرومة اجتماعيا (أشخاص مسنين،عاطلين عن

العمـــــل، طلـــبة ...الخ) وبما أن هـــذه الفئـــات تنتهـــز فرصـــة زيـــــادة مداخيـــلهـــم لإشباع حاجاتهم الاستهلاكية الضرورية، ممّا يجعلنا نستنتج أن النفقات التحويلية تعمل على زيادة الطلب الكلي[1] فـــلهذه الـــنفقات أثـــر اقتصـــادي مفيد،خاصة في فترات الانحسار الاقتصادي لما تؤدي بالصناعات المنتجة للسلع الاستهلاكية .لكن يمكن للـــنفقات التحويلية أن تشكل خطرا خلال توسع اقتصادي مصحوب بتضـــخم نقـــدي فالطلب الإجمالي ذو الزيادة القوية يمكن أن يجرّ إلى ارتفاع الأسعار.

إذن فالـــنفقات التحويلية، لا يترتب عليها حصول الدولة على مقـــابل من سلع وخدمات أو رؤوس أموال، بل بموجبها تقوم الدولة بتحويل جزء من الدخل الوطني من الطبقات الاجتماعية مرتفعة الدخل إلى الطبقات الاجتماعية الأخرى محدودة الدخل.

فالإنفاق الناقل[2] يؤدي إلى نقل القدرة الشرائية من فئة اجتماعية إلى أخرى، مما يؤدي إلى زيادة الدخل الوطني بشكل مباشر.ومن أمثلتها كما ذكرنا سابقا الإعانات والمساعدات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة،التي تمنحها أو تقدمها الدولة للمواطنين أو المؤسسات، ومساهمة الدولة في نفقات التأمين الاجتماعي و المعاشات. أي أن الدولة تهدف منها إعادة توزيع الدخل ولو بصورة جزئية لفائدة هذه الفئات.

(1) P.LALUMIERE :Op cit, p 215.

(2) .د. سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق،صفحة 41.

والشـــيء الذي يهمنّا الإنفاق الناقل هي تلك الإعانات التي تقدمهـــا الدولة للأفراد والمؤسسات بصورة مطلقة أو في إطار عملية شراء أو بيع تقوم بها هيئة عامة.[1]

وفي إطـــار الإعانات يفرق بين الإعانات الاجتماعية (النفقات التحويلـــية الاجتماعية) وبين الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصـــادية): فالأولى هي تلك التي تمنحها الدولة للأفراد تلبية لحاجة فردية (الفقر أو وقوع كارثة)، أو اجتماعيا (بقصد زيادة السكان في المجـــتمعات الـــتي تشجع النسل أو الهيئات الخاصة التي تقوم بخدمات اجتماعية كالنوادي الرياضية والجمعيات الثقافية).

أما الثانية فهي تلك الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية) التي تمنح من جانب الدولة لبعض المؤسسات الخاصة والعامة بغرض تخفيض أسعارها رغبة في زيادة الاستهلاك، أو بغرض تخفيض إنتاجها رغبة في رفع معدلات أرباحها أو زيادة حجم إنتاجها.و قد تكون في صورة الإعفاء من الضريبة (مثل الحقوق الجمركية أو الرسم على القيمة المضافة أو الطابع)كإعانة غير مباشرة، وإن كانت في هذه الحالة الأخيرة تتعلق بجانب الإيرادات العامة وليس بجانب النفقات العامة. وما يمكن أن نسجلّه هنا أن الإعانات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية بحتة.

---

(1) إذا قامـــت الدولـــة بشراء سلعة أو خدمة بسعر يزيد على السعر الذي يدفع إذا ما كانـــت الســـلعة أو الخدمـــة تنتج في سوق غير احتكاري كان مقدار الزيادة ممثلا لاعانة،كما إذا دفعت الدولة لمستخدميها أجورا أو مرتبات تزيد على ما يحصل عليه نفـــس الـــنوع من العمل في قطاع النشاط الخاص،كذلك إذا باعت الدولة سلعة أو خدمة بسعر لا يغطي نفقة الإنتاج فان الفرق يمثل إعانة لمن يقومون بشراء السلعة أو الخدمة . أنظر د.محمد دويدار، "دراسات في الاقتصاد المالي"، الدار الجامعية،1985.

ويفـــرّق في مجال الإعانات الاقتصادية،بناء على مقياس البحث عـــن الهـــدف من منح الإعانة، بين تلك المتعلقة بالاستغلال وإعانات تحقيق التوازن وإعانات التجهيز وإعانات التجارة الخارجية.

أ-إعانات الاستغلال:

وهي الإعانات التي تسعى من ورائها السلطات العمومية الإبقاء على سعر بعض المنتجات أقل من ثمن التكلفة بقصد تحقيق الاستقرار في الأسعار ولتفادي مخاطر التضخم. ومن أجل تجسيد ذلك، تمنح الإعانة في مرحلة معينة من مراحل دورة الإنتاج حتى تصل السلعة إلى يد المستهلك في المرحلة النهائية بسعر أقل من ثمن تكلفتها. وينتج على ذلك حدوث تباين بين السعر الاقتصادي للسلعة والسعر الاجتماعي لها(السعر المدعم). فهي تعتبر إعانة غير مباشرة لمستهلكي هذه السلع ويكون حجمها معروفا مسبّقا للمؤسسات التي تستقبل مثل هذه الإعانات.

كذلك قد تقدم هذه الإعانات بهدف الحفاظ على أسعار المنتجات منخفضا، بقصد مساعدة صناعة معينة من مقاومة سياسة الإغراق[1] Dumping، التي تواجهها في داخل السوق الوطنية، وقد تمنح هذه الإعانات لبعض المنتجين بغرض المحافظة على مستوى معين من الدخل فتعطى الإعانة في كل حالة يكون فيها سعر السلعة في السوق أقل من سعر معين. وتقوم الدولة بدفع الفارق بين سعر السوق

(1) يقصد بالإغراق تلك الممارسات التي تهدف إلى بيع المنتجات بخسارة حتى تسمح لأصحابها بدخول سوق أو زيادة حصتها داخلها أو إبعاد منافسين.

المنخفض والسعر المحدّد الذي تريده، هذا الفرق يعد .بمثابة إعانة يحصل عليها المنتج ضامنا بذلك ألا ينخفض دخله عن حد معين.

ب-إعانات تحقيق التوازن:

هي إعانات مباشرة، وتمنح بعد تحديد نتيجة النشاط بهدف تغطية بعض أو كل العجز الذي قد يعترض سير أحد المؤسسات ذات المصلحة العامة و يعرضها للخطر.مثال ذلك الإعانة التي تمنح لشركات الملاحة أو الطيران أو السكك الحديدية.هذه الإعانة لا يجب أن تدخل،كقاعدة، في الحساب عند تحديد سعر بيع التذاكر.

حقيقة أنه يمكن القول أن الإعانة التي تعطى سنويا و بصفة منتظمة (شركة الخطوط الجوية الجزائرية مثلا) تلعب بالضرورة دورا غير بسيط في تحديد سعر بيع التذكرة، إذا تيقنت المؤسسة التي تتلقى الإعانة من إمكانية الاعتماد عليها في تغطية العجز الاجتماعي الذي يمكن من الإبقاء على سعر البيع أقل من ثمن التكلفة. أي أنها تؤثر في سعر البيع بطريقة غير مباشرة.

كذلك قد تعطى هذه الإعانات بغرض تمكين بعض المؤسسات من الانتقال من منطقة أو صناعة تعمل فيها بخسارة إلى منطقة أو صناعة أخرى تستطيع أن تحقق فيها أرباحا.

جـ- إعانات التجهيز:

تمنح الدولة هذه النوع من الإعانات لتمكين المؤسسة من تغطية نفقات التجهيز، أو لإضافة أصول ثابتة للتوسع في الإنتاج، أو لتعويض ما استهلك من وسائل الإنتاج[1].

وتتم هذه الإعانات إما عن طريق تقديم رأس المال مجانا أو عن طـريق إقراضـه للمؤسسة بسعر فائدة منخفضة أو بشروط تسديد تسهيلية (القروض طويلة الأجل...الخ).

ويكمن دورها في تكملة مدخرات المؤسسة لتمكينها من تمويل الاسـتثمارات، التي تعتبرها الدولة من وجهة نظر الاقتصاد الوطني في مجموعه وتقع في ذات الوقت في مجال النشاط الفردي.

والقاعدة العامة، هو عدم قيام علاقة مباشرة بين هذا النوع من الإعانات وبين سعر التكلفة وسعر البيع، بل هي لا تتوقف على نتيجة النشاط الذي تقوم به الوحدة التي تحصل على الإعانة، لكونها تعطى في مـرحلة تكوين أو تقديم التجهيزات وقبل البدء في المرحلة الإنتاجية. ولكـن إذا كانت الإعانة ذات فاعلية بحيث تعمل على تقليل الوقت اللازم لقيام المؤسسة أو وصولها إلى الحجم الأمثل، فإنها يمكن أن تؤدي بشـكل غير مباشر، ولكن في مرحلة لاحقة، إلى تخفيض نفقة الإنتاج وبالتالي إلى خفض سعر بيع المنتجات.

د – إعانات التجارة الخارجية:

ويرتبط هذا الصنف من الإعانات بالتجارة الخارجية التي تتمثل أساسا في نمط الاستيراد والتصدير أو التوزيع الجغرافي له. والغرض من

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 44.

جعل هذه الإعانات هو تحقيق آثار تتعلق بالاقتصاد الوطني في مجمله، وعادة ما تتم في شكل تشجيع نوع معين من الصادرات أو تشجيع استيراد نوع معين من السلع أو الخدمات،لأنه يعتبر من السلع الإنتاجية الأساسية (مواد أولية) أو لكونها من السلع الاستهلاكية الضرورية.

وبعد أن استعرضنا الأشكال المختلفة للنفقات التحويلية المتمثلة في شكل إعانات اقتصادية، نسجل أن النفقات الحقيقية تعد نفقات منتجة عكس النفقات التحويلية التي تعتبر نفقات غير منتجة أو نفقات موزعّة. وتكمن نقطة الاختلاف بينهما على أركان ثلاثة أساسية هي: المقابل، القيمة المضافة المباشرة في الإنتاج الوطني، استعمال القدرة الشرائية أو نقلها.

المطلب الثالث
النفقات العادية أو غير العادية
(النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية)

جرى العرف الاقتصادي على تقسيم النفقات من حيث تكرارها الدوري إلى نوعين: **نفقات عادية ونفقات غير عادية.**

ويقصد **بالنفقات العادية** تلك التي تكرر بصفة دورية منتظمة في الميزانية العامة للدولة، أي خلال كل سنة مالية.

ومن أمثلتها أجور الموظفين والعمال، وأسعار المواد واللوازم الضرورية لسير المرافق العامة، ونفقات تحصيل الضرائب إلى غير ذلك.

والمقصود بالدورية والتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها ولكن تكرار نوعها في كل ميزانية حتى ولو اختلف مقدارها من وقت لآخر.

أما **النفقات غير العادية** فهي تلك التي لا تتكرّر بصورة عادية منتظمة في ميزانية الدولة، ولكن تدعو الحاجة إليها. مثل نفقات مواجهة مخلفات الكوارث الطبيعية كفيضانات حي باب الوادي في 10 نوفمبر 2001 أو الهزة الأرضية التي ضربت مدينة بومرداس وضواحيها في 21 ماي 2003 حيث تم رصد أغلفة مالية هامة في قانون مالية 2002 وقانون المالية التكميلي 2003.

وإذا كـــان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية، فان النفقات غير العادية تسدد من إيرادات غير عادية كالقروض.حيث أنه قـــد يحـــدث في بعـــض الأحيان أن تسيء السلطات المالية في الدولة اســـتخدام الـــنفقات غـــير العادية، فتعمد إلى تجنيب بعض النفقات واعتـــبارها غير عادية حتى يتم الوفاء بها عن طريق القروض بدلا من الضرائب،وبذلك تظهر الميزانية متوازنة. ولذلك يجب عدم التوسع في تعريف ما يعتبر غير عادي من النفقات.

ونتيجة لذلك فان النظرية المالية الحديثة قد اتجهت إلى التمييز بين نوعين من النفقات: **النفقات الجارية**، وتسمى أيضا بالنفقات التسييرية وهي تلك اللازمة لتسيير المصالح العامة وإشباع الحاجات العامة.أي أنها تقابل النفقات العادية وهي لا تسهم في زيادة رؤوس الأموال العينية للمجتمع، **والنفقات الرأسمالية** وتسمى كذلك بالنفقات الاستثمارية، وهي تلك المتعلقة بالثروة الوطنية.مثل نفقات البناء والأشغال العمومية للطرق والسكك الحديدية...الخ فهي تخصص

لتشكيل رؤوس الأموال العينية في المجتمع ومن ثم فهي نفقات تماثل النفقات غير العادية.

المطلب الرابع
النفقات الوطنية و النفقات المحلية

يرتكــز تقسيم النفقات إلى وطنية ومحلية إلى معيار مجال شمولية النفقة العامة، و مدى استفادة أفراد المجتمع منها.

فالـــنفقات الوطنية، أو المركزية، هي تلك التي ترد في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها. مثل نفقة الدفاع الوطني القضاء و الأمن. فهي نفقات ذات طابع وطني.

أمـــا الـــنفقات المحلـــية أو الإقليمية، فهي تلك التي تقوم بها الجماعات المحلية كالولايات والبلديات ، وترد في ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء و الكهرباء و المواصلات داخل الإقليم أو المدينة.

ومـــا يجـــب أن نشـــير إليه في هذا الإطار أنه عادة ما تحتاج الـــنفقات المحلية إلى رقابة مباشرة[1] ومدققة حيث لا يتاح للحكومة المركـــزية القيام بها بطريقة فعالة وكذلك الحال بالنسبة للنفقات التي تتعلق بظروف وعادات كل إقليم أو مدينة على وجه الخصوص.

(1) د.سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق،صفحة 48.

الفصل الثالث
قواعد الإنفاق العام

يتم تحديد النفقات العامة للدولة وفقا لأسس ومبادئ محدّدة يجب عدم تجاوزها، وهذا في سبيل تحقيق الهدف المرجو منها وهو إشباع الحاجات العامة.

وما يجب أن نشير إليه، أن هذه القواعد الضابطة تتأثر بشكل كبير بالنهج السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة، بمعنى آخر، أنه كلّما تراجع دور الدولة فيما يخص التدخل في الأنشطة الاقتصادية المختلفة وتقمصّت دور الدولة الحارسة، فان النفقات العامة تتحدد بالحجم اللازم والضروري للقيام بدورها المتعلق بتسيير المرافق العمومية وبعض الأنشطة التي يعجز الأفراد عن القيام بها وهو ما أطلق عليه **حياد المالية العامة** أو **حياد النفقة العامة**. حيث لم تعد النفقة تستخدم في تحقيق أي من الأغراض الاقتصادية والاجتماعية كما تتبعنا في الفصل التمهيدي.

ولقد ساد هذا الوضع خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر وترتب على ذلك أن قلّ حجم النفقات العامة للدولة.

ولقد تغير الوضع بعد تدخل الدولة بشكل كبير في الحياة الاقتصادية في بداية القرن العشرين، مما أدى إلى زيادة وتنوع النفقات العامة على نحو استلزم استحداث قواعد ومبادئ لتسيير النفقات العامة في سبيل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية.

ولا يمكننا أن تجاهل هيمنة فكرة الخصخصة، في المدة الأخيرة، على المستوى العالمي والتي مسّت ميادينا شتّى خاصة الدوائر الاقتصادية منها، والتي في حالة استفحال تطبيقها وانتشار استخدامها كأداة مساعدة في تحقيق النجاعة الاقتصادية في قطاع معيّن فإنه قد يدفع السلطات العمومية إلى الرجوع إلى العمل تحت غطاء الدولة الحارسة التي يقتصر نشاطها على القيام بتسيير المصالح العمومية والضرورية وما قد يحدثه ذلك من انعكاسات على النفقات العامة، وسنتطرق فيما يلي إلى دراسة القواعد الضابطة للنفقات العامة (**المبحث الأول**) وحدود هذه النفقات العامة (**المبحث الثاني**) وظاهرة تزايد النفقات العامة وما قام به **فاجنر** من دراسة وتحليل في هذا الإطار (**المبحث الثالث**).

المبحث الأول
قواعد النفقات العامة

حتى تتمكن النفقات العامة من تحقيق الآثار والأهداف المنتظرة منها في تلبية مثلى للحاجات العامة، فإن ذلك يتطلّب تحقيق أكبر حجم ممكن من المنفعة، مستعملة في ذلك أداة الاقتصاد في النفقات. مع الأخذ في الحسبان أهمية وضرورة وجود طرق ومناهج للرقابة التي تضمن توجيه النفقات العامة نحو الأبواب ذات المصلحة الشاملة لأفراد الشعب دون تبذيرها في غير تلك المصلحة.

وإذا تمّ احترام هذه القواعد بشكل دقيق فذلك سيقودنا إلى حالة من الإنفاق الرشيد أو إلى "**أمثلة**" النفقات العامة الحاملة لقيمة مضافة هامّة للاقتصاد الوطني.

المطلب الأول

قـــاعـــدة المنفعـــة

يقصـــد بقاعدة المنفعة أن يكون الهدف من النفقات العامة دائما، في ذهن القائمين به، تحقيق أكبر منفعة ممكنة. وتعتبر هذه القاعدة قديمة في الفكر الاقتصادي ومحل إجماع بين أغلب منظرّي المالية العامة.

وقاعدة المنفعة أمر بديهي، إذ لا يمكن تبرير النفقة العامة إلا بحجم الفوائد المترتبة عليها. وبذلك فإنّ قيام الدولة بالنفقات العامة في ميدان معيّن دون الحصول على منفعة تعود على الأفراد منها معناه يعني أن هذه النفقات لا مبرّر لها.

والمقصود بتحقيق الفائدة أو المصلحة العامة أو المنفعة العامة ألا يتم تخصيص النفقة العامة للمصالح الذاتية لبعض الأفراد أو لبعض شرائح المجتمع على حساب الأخرى، لما يتمتعون به من نفوذ سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي. كما يقصد أيضا أن يتم الإلمام بالاحتياجات الإجمالية الحقيقية للمصالح العمومية لتقدير احتياجات كل مصلحة أو مرفق وكل باب من أبواب النفقات، على ضوء احتياجات كل المصالح وأوجه الإنفاق الأخرى.

كما يجب أن توزع اعتمادات النفقات العامة بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كل وجه من أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية في الأوجه الأخرى من جهة، وأن تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كافة أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقي في يد الأفراد بعد دفع

التكاليف العامة، كالضرائب، من جهة أخرى. وهذا يعد تطبيقا لقاعدة توازن المستهلك[1].

وفكرة المنفعة العامة وتحديدها تثير إشكالية وضع قاعدة دقيقة في تحديد مقدارها، خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار الآثار المتعددة للنفقات :اقتصادية وغير اقتصادية ،ظاهرة وغير ظاهرة، مباشرة وغير مباشرة، حاضرة ومستقبلة، مما يتعذر معه قياسها على وجه الدقة. وإن كان من الممكن الارتكاز على عاملين أساسين:

العامل الأول حجم الدخل النسبي، أي نصيب كل فرد من الدخل الوطني.

و**العامل الثاني** طريقة توزيع الدخل الوطني على الأفراد.

ومما هو جدير بالذكر أنه كلما زاد مقدار الدخل النسبي وقلّ التباين بين دخول الأفراد كلما أدى ذلك إلى تحقيق رفاهية الأفراد. وينبغي لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية أن تتجه سياسة الدولة في الحصول على إيراداهّا وفي إنفاقها نحو العمل على زيادة الدخل الوطني، وتقليل الفوارق بين دخول الأفراد. وزيادة الدخل الوطني يكون بالعمل على تحسين الإنتاج بزيادة القوى الإنتاجية، من جهة، وتنظيم الإنتاج، من جهة أخرى. أما تقليل الفوارق بين دخول الأفراد فيكون بنقل القدرة الشرائية من الأشخاص الذين تقل عندهم منفعتها الحدية، إلى الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة (أي من جانب أصحاب الدخول المرتفعة إلى أصحاب الدخول المحدودة) وتقليل

---

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، صفحة 52.

التباين بين دخل نفس الأشخاص (محدودي الدخل) في الأوقات المختلفة لكي يتحقق الاستقرار للمجتمع بمختلف شرائحه.

و بصفة عامة فإن الحكم على مدى توفرّ المنفعة العامة في النفقة العامة، يمكن أن يتم على أساس اعتبارات عملية معينة، على أن تأخذ بعين الاعتبار درجة النمو الاقتصادي لكل دولة على حدة.

المطلب الثاني
قاعدة الاقتصاد في النفقة

ترتبط هذه القاعدة بموضوع المنفعة، حيث أنّ هذه الأخيرة، بديهيا، تأخذ في الزيادة كلما نقصت النفقات إلى أقل حجم ممكن لذا وجب على السلطات العمومية الاحتياط من التبذير لما قد يسببه ذلك من ضياع لأموال ضخمة دون أن تولّد أية قيمة مضافة أو تحمل أية منفعة، إلى جانب كلّ هذا فإن عدم اقتصاد السلطات المالية للمبالغ المالية الموضوعة تحت تصرفها في إطار الميزانية العامة للدولة يدفع إلى بروز مظاهر سلبية في المجتمع من بينها اندثار ثقة الشعب في مؤسسات الدولة واتساع رقعة التهرب و الغش الضريبي.

بمعنى آخر تهدف هذه القاعدة إلى استخدام أقل حجم من النفقة العامة لأداء نفس الخدمة أو الخدمات.

ويمكن تعديد مظاهر التبذير وعدم الانضباط المالي في كل دول العالم، خاصة في البلدان السائرة في طريق النمو نتيجة نقص أو غياب رقابة سياسية كفؤة وفعالة. وتأخذ هذه المظاهر صورة، على سبيل المثال، اقتناء أدوات ولوازم للحكومة فوق ما تحتاج إليه فعلا، استئجار

المباني والسيارات بدلا من شرائها...الخ. لهذا يعد أمر تقييد النفقات العامة في جميع القطاعات بناء على مبادئ معينة على رأسها التقيد بالاحتياجات الحقيقية الفعلية، بشكل يجعل الدولة لا تتحمل إلا النفقات العامة الضرورية بحجم أمثل، لتحقيق المصلحة العمومية لجميع أفراد الشعب، ويتحملون في نفس الوقت أقل عبء مالي ممكن.

كما يجب التذكير في هذا المقام بالدور الحيوي الذي يمكن أن تؤديه وسائل الإعلام والرقابة في خلق رقابة فعالة على عمليات صرف النفقات العامة التي تقوم بها الحكومة بشكل يجعل النفقات العامة تحقق الأهداف التي رصدتها لها السياسة المالية ومنها تجسيد أهداف[1] السياسة الاقتصادية ككل.

والرقابة على طريقة صرف النفقات العامة يمكن أن تمارسها ثلاث جهات هي الإدارة، الهيئات السياسية وجهات أخرى مستقلة ومتخصصة. وبذلك تأخذ الرقابة أشكالا ثلاثة:

1 ـ الرقابة الإدارية:

وهي الرقابة التي تتولاها وزارة المالية على باقي المصالح الحكومية بواسطة المراقبين والموظفين المحسابيين العاملين في مختلف الوزارات والمصالح والهيئات. وتتمثل مهمتهم في عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا وردت في الميزانية العامة وفي حدود الاعتماد المقرر له. فالرقابة الإدارية هنا رقابة سابقة على الإنفاق « contrôle à priori ».

(1) أهداف السياسة الاقتصادية، بصفة عامة وحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، تهم التنمية الاقتصادية، التشغيل الكامل لليد العاملة،استقرار الأسعار وتوازن المبادلات الخارجية.

وفي الحقيقة، أن هذا النوع من الرقابة لا يكون فعالا فيما يخصّ ترشيد النفقات، إذ هي رقابة من الإدارة على نفسها وفقا للقواعد والمبادئ التي تضعها بنفسها. ومن ثمّ فلا تمثل أي ضغط لحجم القيام بالنفقات نفسها حيث عادة لا تميل الإدارة إلى تقييد حريتها.

2 ـ الرقابة السياسية (البرلمانية):

وهي الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية. ودور البرلمان هنا لا يقتصر على الرقابة في تنفيذ الاعتمادات المقرّرة في الميزانية العامة للدولة، بل يتوسع أيضا ليشمل حجم الإنفاق العام وتخصيصه.

ويرجع ذلك إلى حق البرلمان في السؤال والاستجواب والتحقيق وسحب الثقة من الوزير أو الوزارة كلها وحق طلب البيانات والوثائق عن مسار التنفيذ، وحق فحص الحسابات الختامية و إقرارها حق إقرار أو رفض الاعتمادات الإضافية، وتظهر هذه الرقابة بصورة واضحة عند اعتماد الميزانية و عند اعتماد الحساب الختامي.

وهذا النوع من الرقابة، على الرغم من أهميته، قد يكون قليل الفعالية، خاصة في الدول النامية، حيث يلجأ البرلمان إلى مناصرة الإدارة حتى و لو كانت مخطئة[1].

3 ـ الرقابة المحاسبية المستقلة:

وهي التي تقوم بها أجهزة متخصصة مهمتها الأساسية الرقابة على النفقات العامة بصورة خاصة، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، صفحة 54.

صرف الاعتمادات قد تمت بشكل قانوني، وفيما نص عليه قانون المالية والقواعد المالية السارية، وقد تكون هذه الرقابة سابقة لعملية صرف النفقات أو لاحقة عليها.

ويتولى هذا النوع من الرقابة في الجزائر مجلس المحاسبة la cour des comptes " ومن المفروض أن يكون هذا النوع من الرقابة أكثر فاعلية نظرا لتخصص القائمين به، وتوفر إمكانيات المتابعة والتحليل وإمكانية ممارسة الرقابة السابقة واللاحقة وحق تحديد المخالفات والأخطاء المادية و إبداء الرأي في الأساليب التي يتعين اتخاذها لتصحيح المسار.

المبحث الثاني
حدود الإنفاق العام

يتضمن هذا العنصر مشكلة بالغة الأهمية تتمثل في تحديد النسبة التي تقتطع من الدخل الوطني لتوجيهها إلى وعاء النفقات العامة بحيث لا يمكن للدولة أن تتجاوزها. والسؤال الذي يطرح نفسه من خلال هذا المنظور هل توجد حدود لا يمكن تجاوزها عند وضع الاعتمادات والمبالغ المالية المهيأة للنفقات العامة ؟ وهل هناك حجم أو سقف أمثل لهذه النفقات؟

لقد استقر الفكر التقليدي، لفترة من الزمن، على تحديد نسبة معينة تقدّر 10 أو 15% من الدخل الوطني توجه للنفقات العامة لا يمكن تجاوزها.

في الحقيقة، أن هذا الفكر أصبح غير مهما في الوقت الحالي نظرا لجمود هذا الرأي، من جهة، وتجاهله للعديد من الظروف

الاقتصادية والمالية التي تميّز الاقتصاد الوطني لدول معينة، والتي قد تختلف من فترة لأخرى في الدولة ذاتها، من جهة أخرى.

فالعوامل الإيديولوجية، السائدة في دولة معينة، تعني أنه إذا كان السائد في دولة ما **الإيديولوجية الفردية** Idéologie individualiste فان حجم النفقات العامة وتنوعّها يقل بالنسبة إلى الدخل الوطني. وسبب ذلك أن دور الدولة، في ظل هذه الإيديولوجية، يقتصر على أدائها بوظائفها التقليدية وبالأنشطة التي يعرف عنها النشاط الخاص (الدولة الحارسة)، أما ماعدا ذلك من أنشطة فمخصص لحرية الأفراد.

أما في ظل **الإيديولوجية التدخلية** Idéologie interventionniste يتمثل دور الدولة في التدخل في العديد من الشؤون الاقتصادية، التي كان من الممكن أن يقوم بها النشاط الخاص، كاستغلال بعض المشاريع الإنتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية والعمل على استقرار العملة المحلية وتقديم الخدمات المجانية...الخ. ويترتب عن ذلك ارتفاع حجم النفقات العامة لمواجهة الزيادة في الأنشطة التي تقوم بها الدولة بالإضافة إلى زيادة تنوعها.

وأخيرا في ظل **الإيديولوجية الجماعية** Idéologie collectiviste حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتملك المجموعة أدوات الإنتاج بالإضافة إلى قيامها بدورها التقليدي، فان حجم النفقات العامة يزيد بشكل كبير وترتفع نسبتها إلى الحد الذي تكاد تتطابق فيه مع الدخل الوطني ذاته، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر احتياجات الأفراد بالإضافة إلى حاجات الدولة ذاتها وكانت هذه الفكرة مهيمنة لدى الدول المنتجة ذات النمط الاشتراكي قبل انهيارها.

كما تؤثر العوامل والظروف الاقتصادية التي يمرّ بها الاقتصاد الوطني في حجم النفقات العامة وحدودها. حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات العامة وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادي الذي يظهر من خلاله حالة التشغيل والدخل الوطني والمستوى العام للأسعار ومدى تأثر كل منها بمستوى الطلب الفعلي. فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم الوسائل التي تستخدم في إحداث التوازن الاقتصادي والاجتماعي وفي التأثير على حجم الطلب الكلي الفعلي، ومنه على مستوى الاقتصاد العام في جملته. ومن ثم يمكن أن يتحدد حجم النفقات العامة بالنسبة التي تحقق الاستقرار الاقتصادي المرتكز على توازن الإنتاج مع الطلب الكلي (الاستهلاكي والاستثماري).

ويظهر ذلك جليا في اقتصاديات الدول الليبرالية، ففي أوقات الكساد تزداد النفقات العامة وذلك لخلق زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول بالاقتصاد الوطني إلى مستوى التشغيل الكامل لليد العاملة.

ويحدث العكس في أوقات الازدهار، حيث تقل النفقات العامة لتجنب الزيادة التضخمية في الأسعار وتدهور قيمة النقود بسبب وصول الاقتصاد الوطني إلى مستوى التشغيل الكامل.

أما لدى اقتصاديات الدول النامية -التي تنعت بعدم مرونة الجهاز الإنتاجي بسبب عدم استجابة بعض عوامل الإنتاج للزيادة في الطلب- يتحتم ألا تزيد النفقات العامة عن مستوى معين، وإلا ترتب على ذلك بدء ظهور ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود. ويمكن ملاحظة هذا الارتفاع والتدهور حتى قبل وصول الاقتصاد إلى مستوى التشغيل الكامل الخاص ببعض عناصر الإنتاج كالعمل غير

التقني والموارد الطبيعية المتاحة مما قد يعرض اقتصاديات هذه الدول للخطر. لذلك من المنطقي أنه عند القيام بالنفقات العامة سواء في الدول المتقدمة أو المتخلفة يستلزم رسم سياسة مالية واقتصادية معينة بالتوافق مع درجة تقدّم كل دولة.

ويقصد بالعوامل المالية موارد الدولة و إمكانيتها للزيادة، إلا أن هذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع لشروط معينة و إلا كانت النتائج الاقتصادية سلبية و مخالفة للأهداف المرسومة.

فزيادة الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة، يخضع لدراسات واسعة من جهة، بالإضافة إلى ما يحتاج إليه من فترة زمنية يتقبل فيها المكلفون بها هذه التغيرات من جهة أخرى وإلا ترتّب على ذلك آثار سلبية كالتهرب والغش الضريبي. ونفس الشيء يمكن قوله بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض.

المبحث الثالث
ظاهرة تزايد النفقات العامة

من بين الظواهر الاقتصادية التي جلبت اهتمام الاقتصاديين هي ظاهرة "**تزايد النفقات العامة**" وهذا مع زيادة حجم الدخل الوطني، أي أن العلاقة بينهما علاقة طردية بحتة، دون الأخذ بعين الاعتبار درجة نمو الدولة الاقتصادي أو النظام السياسي السائد فيها.

وأول من قام بدراسة وتحليل وتفسير هذه الظاهرة هو الاقتصادي الألماني **فاجنر A.Wagner**، لما تطرق في دراسة له تتعلّق

بالنفقات العامة وتزايدها في بعض الدول الأوروبية خرج فيها بنتيجة محتواها وجود علاقة طردية بين ازدياد الدور المالي للدولة مع التطور الاقتصادي للنموّ .وتمّ صياغة ذلك في قانون اقتصادي حمل اسمه حيث تضمّن هذا الأخير "أنه كلما حقق مجتمع معين معدلا من النمو الاقتصادي فان ذلك يتبعه اتساع نشاط الدولة المالي وبالتالي زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج الوطني، وهذا تحت تأثير التصنيع"[1].

وقد قام **فاجنر** بالتفرقة في هذا الإطار بين وظائف ثلاثة للدولة، **الأولى** :وظيفتها التقليدية المتعلقة بالدفاع والأمن. وقد نسب تزايد النفقات العامة في ذلك إلى اتجاه الدولة إلى التحكّم بمركزية الإدارة من ناحية، وإلى التوسع في التصنيع وقمع الاضطرابات الداخلية نتيجة لتعقد الحياة الاقتصادية من ناحية أخرى.**الثانية** :المتعلقة بوظيفتها الإنتاجية. فمع تزايد التقدم التقني وإمكانية العمل بنظام المؤسسات،بدلا من الشركات المساهمة، تتزايد النفقات العامة نتيجة تزايد الوظيفة الإنتاجية للدولة وتعدّدها.

وأخيرا **الوظيفة الثالثة:** والمرتبطة بالناحية الاجتماعية وقد أرجع **فاجنر** تزايد النفقات العامة في القضاء على الاحتكارات الصغيرة التي تؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وعدم استفادة كافة الشرائح الاجتماعية من نتائج النمو الاقتصادي[2].

---

(1) C.-D.ECHAUDEMAISO : Op cit, p 460.

(2) د.باهر محمد عتلم:"المالية العامة-أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية-" مكتبة الآداب، الطبعة الخامسة، 1998، صفحة 98.

ويجب هنا أن نشير إلى عنصر مهم وهي أن الزيادة في النفقات العامة لا تعني زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بشكل آلي، كما أنها لا تؤدي حتما إلى الرفع في التكاليف العامة على المواطنين. فقد ترجع هذه الزيادة إلى أسباب ظاهرية بمعنى زيادة في مقدار النفقات العامة دون زيادة في المنفعة الحقيقية للخدمات العامة أو زيادة في عبء التكاليف العامة. وهنا تعتبر زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية.

أما الزيادة الحقيقية للنفقات العامة،فمعناها زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة معينة.

ويدلّ ذلك عادة على ازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية.

وقد حاول الاقتصاديون تفسير هذا الظاهرة والوقوف على أسبابها سواء كانت ظاهرية أو ظاهرية أو حقيقية. وسنتطرق فيما يلي إلى جملة هذه الأسباب :

المطلب الأول
الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة

قد ترجع الأسباب المؤدية إلى ارتفاع النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل رئيسية هي: **تدهور قيمة العملة**[2]،**اختلاف طرق المحاسبة المالية و زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها** وسنتعرض لكل هذه الأسباب فيما يأتي:

(1) د.صالح الرويلي: "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 1992، صفحة 26.

1 ـ تدهور قيمة العملة:

يقصد بتدهور قيمة العملة، تدني قدرتها الشرائية مما يؤدي إلى نقص مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بنفس الحجم من الوحدات النقدية عن المقدار الذي كان يمكن الحصول عليه من قبل وهي الظاهـــرة التي يمكـــن أن تشرح ارتفاع أسعار السلع والخدمات.

وما يمكننا ملاحظته، بصفة عامة، أن قيمة النقود تأخذ في الانخفاض بصورة مستمرة، وإن كانت نسبة التدهور تختلف من دولة إلى أخرى.ويترتب على تدهور قيمة النقود زيادة النفقات العامة لمواجهة هذا التدهور. فالدولة تدفع عددا من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من ذي قبل للحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات.فالزيادة هنا في رقم النفقات العامة زيادة ظاهرية، إذ لا يترتب عليها أي زيادة في المنفعة الحقيقية أو زيادة في أعباء التكاليف العامة على الأفراد.

ويعد تدهور قيمة النقود السبب الأساسي للزيادة الظاهرية في النفقات العامة في العصر الحديث.

2 ـ اختلاف طرق المحاسبة المالية: (اختلاف طرق إعداد طرق إعداد الميزانية العامة):

كان المتبع فيما مضى، أن تخصص بعض الإيرادات التي كانت تقوم بتحصيلها بعض الإدارات والمصالح لتغطية نفقاتها مباشرة، ومن ثم لم تكن تظهر نفقاتها أو إيراداتها في الميزانية العامة للدولة مما كان يجعل النفقات العامة الواردة في الميزانية أقل من حقيقتها.

ومع اتباع مبدأ وحدة أو عمومية الميزانية العامة الذي يقضي بضرورة ظهور كافة نفقات الدولة وإيراداتها - دون تخصيص-في الميزانية العامة، ظهرت نفقات عامة كانت تنفق فيما قبل و لم تكن تظهر في الميزانية، ومن ثم فان الزيادة في النفقات العامة في هذه الحالة تعد زيـــادة ظاهريـــة استدعت تغيـــير طرق المحاسبـــة المالية في الميزانية الحديثة.

4 ـ زيادة مساحة إقليم الدولة و عدد سكانها:

قد تكون الزيادة الظاهرية في النفقات العامة مردّها زيادة مساحة إقليم الدولة أو عدد سكانها. ومثال ذلك قيام الدولة باحتلال دولة أخرى أو استرداد جزء من إقليمها،ويترتب على هذه الزيادة، بطبيعة الحال، زيادة في حجم النفقات العامة. إلا أنها زيادة ظاهرية نظرا لعدم حدوث زيادة في النفع العام أو زيادة في الأعباء العامة الملقاة على السكان دون مقابل فعلي.

ومن الواضح أن متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة، في هذه الحالات، إذا تأثر بالزيادة فانها تكون حقيقية، أما إذا تزايد الإنفاق تحت تأثير التوسع الحاصل في مساحة الدولة أو زيادة عدد السكان دون أن يمس السكان الأصليين ففي هذه الحالة تكون الزيادة في الإنفاق العام مجرّد زيادة ظاهرية.

ويعد السبب الأول المتمثل في تدهور قيمة العملة من أكبر أسباب الزيادة الظاهرية في النفقات العامة، خاصة بعد أن التزمت كافة اقتصاديات الدول المتقدمة والمتخلفة على السواء بمبدأ وحدة أو عمومية الميزانية. زيادة على ذلك فان حدوث زيادة في مساحة الدولة أو عدد سكانها يشكلّ عبئا إضافيا على الدولة المعنية بهذا الأمر،وذلك لأنها تواجه هذه الزيادة عن طريق زيادة نسبة الضرائب على المواطنين.

المطلب الثاني
الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة

يقصد بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات بالإضافة إلى زيادة ثقل الأعباء العامة بنسبة ما، و ترتبط الزيادة في عبء التكاليف غالبا بزيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للمواطنين(زيادة متوسط نصيب الفرد من الخدمات العامة).

وترجع الزيادة الحقيقية في النفقات العامة لأسباب عديدة[1]: إيديولوجية، اقتصادية، اجتماعية، إدارية، مالية أو حتى سياسية وسنتطرق إلى كل سبب من هذه الأسباب على التوالي:

1 ـ الأسباب الإيديولوجية:

ونعني بها الأسباب التي ترتبط بالتطور التاريخي لدور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية،من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة.

فمباشرة بعد الحرب العالمية الثانية هيمنت أفكار مؤيدة لتدخل الدولة، مما أدى إلى زيادة تدخل الدولة على مستوى الدول الليبرالية ،على وجه التحديد، في الحياة الاقتصادية واضطلاعها بالعديد من الشؤون الاقتصادية التي كانت تعتبر من باب النشاط الخاص، مما ترتب عليه زيادة في حجم النفقات العامة زيادة مطلقة بالنسبة إلى الدخل الوطني في ذات الوقت.

---

(1) د.عادل حشيش،د.مصطفى رشدي،مرجع سابق،صفحة 166-168.

و لم يكن الحال مختلفا في الدول الاشتراكية قبل انهيارها،حيث كانت الإيديولوجية الجماعية سائدة وتقوم الدولة بكافة العمليات الإنتاجية مما يترتب عليه زيادة في النفقات العامة إلى درجة تساويها مع الدخل الوطني.

2 - الأسباب الاقتصادية:

من أهم الأسباب الاقتصادية زيادة الدخل الوطني والتوسع في إنجاز المشاريع العامة والدورة الاقتصادية والمنافسة الاقتصادية.

فزيادة الدخل الوطني يمكن الدولة من زيادة ما تقتطعه من هذا الدخل في صورة تكاليف وأعباء عامة من ضرائب ورسوم وغيرها،بغض النظر عن تزايد وتنوع الضرائب المفروضة أو ارتفاع معدلاتها وما يجب الإشارة إليه، أن زيادة الإيرادات العامة يشجع الدولة على زيادة حجم نفقاتها في الأوجه المختلفة.كذلك التوسع في إنجاز المشاريع العامة الاقتصادية يؤدي إلى زيادة النفقات العامة. والهدف من إنجازها: إما الحصول على موارد للخزينة العمومية أو التنمية الاقتصادية ومكافحة سياسات الاحتكار وبصفة عامة توجيه الشأن الاقتصادي وجهة محدّدة حسب الإيديولوجية السائدة في الدولة.

ومن ناحية أخرى فإن الكساد، بكل آثاره السلبية، يلزم الدولة بتقرير زيادة في النفقات العامة وهذا للرفع من مستوى الطلب الكلي الفعلي إلى المستوى الذي يسمح بتحقيق التشغيل الكامل لليد العاملة بالتناسب مع حجم الطاقة الإنتاجية للاقتصاد الوطني.

وأخيرا فان المنافسة الاقتصادية الدولية ،مهما كانت أسبابها ،تؤدي إلى زيادة النفقات العامة إما في صورة إعانات اقتصادية

للمشاريع الوطنية لتشجيعها على التصدير ومنافسة المشاريع الأجنبية في الأسواق العالمية وإما في صورة إعانات للإنتاج لتمكين المشاريع الوطنية من المواجهة والصمود ،من ناحية الجودة، في وجه المنافسة الأجنبية داخل الأسواق الوطنية.

3 - الأسباب الاجتماعية:

مع الزيادة المسجلة للنمو الديموغرافي، وتركز السكان في المدن والمراكز الصناعية، تزايد حجم النفقات العامة لتغطية الطلب الحاصل على الخدمات التعليمية، الصحية والثقافية أو خدمات النقل والمواصلات، الماء، الغاز، الكهرباء والأمن العمومي. ويرجع هذا إلى أن حاجات سكان المدن أكبر وأعقد من حاجات سكان القرى والمداشر (الريف).

إلى جانب كلّ ذلك، زيادة نمو الوعي الاجتماعي، كنتيجة حتمية لانتشار التعليم ومن ثم ازدياد وعي الموطنين بحقوقهم، فأصبحوا يطالبون الدولة بالقيام بوظائف لم تعرف من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة، الفقر، المرض، العجز والشيخوخة وغيرها. وقد ترتب على ذلك زيادة النفقات العامة بصورة عامة.

4 - الأسباب الإدارية:

يؤدي سوء التنظيم الإداري وعدم متابعته لتطورّ المجتمع الاقتصادي والاجتماعي وتطورّ وظائف الدولة والارتفاع في عدد الموظفين وزيادهم على حاجة العمل والإسراف في ملحقات الوظائف العمومية (أثاث، مكتبات...الخ) إلى زيادة الإنفاق العام بشكل ملحوظ، بل وأكثر من ذلك يمثل عبئا إضافيا على موارد الدولة.

والزيادة، في هذا الإطار، وإن كانت حقيقية، إلا أنها غير منتجة إنتاجا مباشرا، وبمفهوم آخر فهي، وبالرغم من اعتبارها تؤدى إلى زيادة حجم الأعباء العامة على الأفراد لا تؤدي إلى ارتفاع في القيمة الحقيقية للمنفعة العمومية.

5 - الأسباب المالية:

تتمثل هذه الأسباب في عنصرين أساسين:

أولا:سهولة الاقتراض في العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء الدولة إلى القروض العامة للحصول على ما تحتاج إليه لتغطية أي عجز في إيراداتها ممّا يؤدي إلى زيادة حجم النفقات العامة.لأن خدمة الدين تستلزم دفع الأقساط والفوائد.

ثانيا: وجود فائض في الإيرادات العامة غير مخصّص لغرض معيّن مما يدفع إلى تشجيع الحكومة على إنفاقه سواء في أوجه إنفاق ضرورية أو غير ضرورية . وتتجلى خطورة ذلك في الفترات التي تحتم فيها السياسة الرشيدة على السلطة التنفيذية العمل على خفض نفقاتها لأنه من الصعب مطالبة الدولة بتخفيض كثير من أبواب النفقات العامة.

6 - الأسباب السياسية:

يمكن نسب الزيادة في النفقات العامة إلى تطور الإيديولوجية السياسية، سواء داخليا نتيجة انتشار المبادئ الديموقراطية والعدالة الاجتماعية ونمو مسؤولية الدولة،أو في الخارج نتيجة شعور الدولة بواجب التضامن الدولي[1] .

---

(1) حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، صفحة 26.

أ - انتشار المبادئ الديموقراطية:

يترتب على انتشار مثل هذه المبادئ والعدالة الاجتماعية زيادة اهتمام الدولة بالطبقات محدودة الدخل والمحرومة والتكفل بالكثير من خدماتها. أضف إلى ذلك أن النظام الحزبي يدفع الحزب الحاكم إلى التوسع في المشاريع الاجتماعية إرضاء للناخبين وإلى الإكثار من تعيين الموظفين لأنصاره مما يترتب عليه زيادة في النفقات العامة.

ولكن إذا كان لهذه النفقات فائدتها في رفع المستوى الصحي والثقافي والاقتصادي ،فانه يؤاخذ على النظم الديموقراطية ذلك التبذير في بعض النفقات حيث تحاول بعض الأحزاب إرضاء ناخبيها ومكافأة أنصارها.

ب - نمو مسؤولية الدولة:

نتج عن انتشار المبادئ الديموقراطية تغير النظرة إلى الدولة، فهي ليست سوى سلطة آمرة لا يملك الموطنون إلا الخضوع لها، وإنما هي مجموعة من المرافق العمومية الموجهة لخدمة الصالح العام ولهذا تقررت مسئوليتها، فإذا أحدث نشاطها ضرر لأحد أفرادها فليس هناك ما يمنع لمقاضاتها لتعويضه عما لحقه من ضرر، فيشارك المجتمع بذلك في تحمل عبء المخاطر المترتبة عن سير المرافق العامة. وقد ساعد على نمو مسؤولية الدولة ضغط الرأي العام ومؤلفات رجال القانون.

جـ - نفقات الدولة في الخارج:

ومن جهة أخرى أدى نمو العلاقات الدولية إلى ازدياد النفقات العامة. بسبب ازدياد حجم التمثيل الديبلوماسي لازدياد عدد الدول

المستقلة وارتفعت بالتالي النفقات المرصودة لتدعيمه،كذلك ازدادت نفقات الدول في المنظمات الدولية المتخصصة وغير المتخصصة ومنظمات إقليمية متعددة كالأمم المتحدة والهيئات التابعة لها كاليونسكو واليونيسيف. وكذلك بسبب ما تقتضيه العلاقات الدولية من واجبات تلزم الدول القيام بها من تقديم للمساعدات والمنح المادية والتقنية للدولة الأجنبية أو لرعاياها وهذا لتحقيق أهداف اقتصادية أو سياسية أو وطنية.

د - النفقات العسكرية:

وأخيرا تحتل النفقات العسكرية جزءا هاما في التزايد المطرد للنفقات العامة ويرجع ذلك إلى التقدم التكنولوجي السريع في هذا الميدان مما يدفع الدولة لإنفاق مبالغ طائلة لتزويدها بأحدث الأساليب.

والمخترعات العسكرية بهدف حماية منشآتها ومواطنيها وأراضيها من خطر الغزو الخارجي.

أضف إلى ذلك ما تستلزمه الحروب من تمويلات مالية ضخمة ليس فقط أثناء الحرب بل وأيضا في أعقابها، كدفع التعويضات والإعانات ومعاشات لضحايا الحرب من المحاربين القدامى وأسر الشهداء وكذلك نفقات إعادة تعمير ما دمرته الحرب ودفع أقساط فوائد الديون التي عقدتها الدولة أثناء الحرب لتمويل نفقاتها الحربية.

وزيادة مثل هذه النفقات الهامة تتضح أكثر لو اطلعنا على حجم الموارد العالمية المخصصة للنفقات العسكرية. فعلى سبيل المثال تذهب تقديرات النفقات العسكرية لسنة 1988 من 850 إلى 1.000 مليار دولار أمريكي أي حوالي 5% من الناتج الداخلي الخام العالمي.

وتمثل البلدان الصناعية 60% من هذا المجموع،أي حوالي 4% من ناتجها الداخلي الخام أما بلدان أوربا الشرقية (بما فيها الاتحاد السوفيتي سابقا) فنسبتها تقدرّ بـ25%، أي حوالي 10% من ناتجها الداخلي الخام.

والأرقام تتغير بشكل ملحوظ من منطقة إلى أخرى من بين البلدان السائرة في طريق النمو، فحسب هذه التقديرات دائما، فإن بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا قد خصصّت قرابة 66 مليار دولار أمريكي كنفقات عسكرية دائما سنة 1988 (8,1% من PIB).(1)

وأيا كانت الأسباب التي تؤدي إلى الزيادة في النفقات العامة فمن الضروري أن تكون الإيرادات العامة على درجة من المرونة تسمح بتغطية هذه الزيادة في النفقات وقبل أن نأتي لدراسة نظرية الإيرادات العامة، ينبغي، لإتمام نظرية النفقات العامة، أن نقوم بدراسة الآثار الاقتصادية لهذه الأخيرة.

(1) Fond Monétaire International, Département des finances publiques : « les dépenses publiques improductives-Analyse pragmatique de l'action des pouvoire publics-Washington, 1996, p.26.

الجدول رقم1: مكونات النفقات الحكومية، 1996 - 2000.

2000	1999	1998	1997	1996	
1.178,1	961,7	875,7	845,1	724,6	الإنفاق الميزاني الإجمالي
856,2	774,7	664,1	643,5	550,6	الإنفاق الجاري
289,6	286,1	268,6	245,2	222,8	الإنفاق الشخصي
281,1	278,1	258,2	235,0	213,3	الرواتب والأجور
8,4	8,0	10,3	10,2	9,4	نفقات أخرى
57,7	59,9	37,9	25,0	18,9	معاشات المجاهدين
54,6	53,6	47,5	43,5	34,7	المواد والتموينات
92,0	81,9	75,2	74,0	69,9	الخدمات العمومية
33,0	31,2	28,8	29,9	28,5	المستشفيات
59,0	50,6	46,4	44,1	41,4	نفقات أخرى
200,0	166,8	124,1	146,4	115,4	التحويلات الجارية
29,0	36,2	42,5	44,2	36,4	المنح العائلية
16,1	14,2	13,6	12,0	14,2	الأعمال العامة والمساعدات الاجتماعية
0,5	0,4	0,2	0,0	11,9	المواد الغذائية المدعمة
5,8	4,6	5,3	5,3	6,9	تدعيم أسعار المواد الفلاحية
8,6	14,5	19,0	28,7	18,1	السكن
6,2	6,1	5,3	2,7	2,1	صندوق دعم تشغيل الشباب
133,8	90,8	38,2	53,5	25,7	تحويلات أخرى
162,3	126,4	110,8	109,4	89,0	الفوائد على الديون
0,0	0,0	8,9	35,4	15,9	الداخلي
0,0	0,0	101,9	74,0	73,1	الخارجي
321,9	187,0	211,9	201,6	174,0	إنفاق رأس المال
-0,5	-0,3	0,1	-1,5	2,4	التسليفات الصافية من قبل الخزينة العمومية
0,0	0,0	0,0	18,0	24,4	المساهمات في صندوق التطهير
1.178,3	961,4	875,8	860,7	751,4	**النفقات الإجمالية**
(بالنسبة المئوية للنفقات الإجمالية)					
100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	**النفقات الإجمالية**
100,0	100,0	100,0	98,2	96,4	الإنفاق الميزاني الكلي
72,7	80,6	75,8	74,8	73,3	الإنفاق الجاري
24,6	29,8	30,7	28,5	29,6	الإنفاق الشخصي
23,9	28,9	29,5	27,3	28,4	الرواتب والأجور
-----	6,2	4,3	2,9	2,5	معاشات المجاهدين
4,6	5,6	5,4	5,1	4,6	المواد والتموينات
7,8	8,5	8,6	8,6	9,3	الخدمات العمومية
-----	17,4	14,2	17,0	15,4	التحويلات الجارية
0,0	0,0	0,0	0,0	1,6	المواد الغذائية المدعمة
-----	9,4	4,3	6,1	3,4	التحويلات الأخرى
13,8	13,2	12,7	12,7	11,8	الفوائد المدفوعة
27,3	19,4	24,2	23,4	23,2	إنفاق رأس المال
0,0	0,0	0,0	-0,2	0,3	التسليفات الصافية من قبل الخزينة العمومية
0,0	0,0	0,0	2,1	3,2	المساهمات في صندوق التطهير

المصدر:صندوق النقد الدولي، واشنطن، سبتمبر، 2001.

الجدول رقم 2 : النفقات الحكومية، 1996-2000.
(بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام).

	1996	1997	1998	1999	2000
النفقات الإجمالية	29,3	31,2	31,5	30,3	29,4
النفقات الجارية	21,5	23,3	23,9	24,5	21,3
الشخصية	8,7	8,9	9,7	9,0	7,2
الرواتب والأجور	8,3	8,5	9,3	8,8	7,0
النفقات الأخرى	0,3	0,3	0,4	0,3	0,2
معاشات المجاهدين	0,7	0,9	1,4	1,9	1,4
المواد والتموينات	1,4	1,6	1,7	1,7	1,4
الخدمات العمومية	2,7	2,7	2,7	2,6	2,3
المستشفيات	1,1	1,1	1,0	1,0	0,8
نفقات أخرى(هيئات حكومية)	1,6	1,6	1,7	1,6	1,5
التحويلات الجارية	4,5	5,3	4,5	5,3	5,0
منح عائلية	1,4	1,6	1,5	1,1	0,7
الأعمال العمومية والمساعدات الاجتماعية	0,6	0,4	0,5	0,4	0,4
لمواد الغذائية المدعمة	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0
أسعار المواد الفلاحية المدعمة	0,3	0,2	0,2	0,1	0,1
السكن	0,7	1,0	0,7	0,5	0,2
صندوق دعم وتشغيل الشباب	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
تحويلات أخرى	1,0	1,9	1,4	2,9	3,3
فوائد الديون	3,5	4,0	4,0	4,0	4,0
إنفاق رأس المال	6,8	7,3	7,6	5,9	8,0
التسليفات الصافية من طرف الخزينة العمومية	0,1	-0,1	0,0	0,0	0,0
مساهمات لفائدة صندوق المساهمة	1,0	0,7	0,0	0,0	0,0

المصدر: صندوق النقد الدولي، واشنطن، سبتمبر 2001.

الجدول رقم3: حصص القطاعات من نفقات رأس المال،1996–2000.

	1996	1997	1998	1999	2000
(بملايين الدينارات)					
الفلاحة والصيد البحري	7.222	5.678	7.469	6.562	8.532
الري والسدود	17.093	23.120	29.804	31.649	33.815
الصناعة والطاقة	5.796	6.810	8.620	8.553	5.968
السياحة	8	13	11	13	5
الهياكل الاقتصادية	22.181	27.037	23.262	30.068	34.953
السكن	8.843	9.848	52.693	60.709	65.319
التربية والتكوين المهني	24.378	28.811	33.527	35.527	39.110
الهياكل الاجتماعية	8.169	7.298	8.857	9.857	11.897
الهياكل الإدارية	12.296	14.164	23.295	22.905	26.879
التنمية الحضرية	20.772	20.388	20.789	23.058	29.843
المبالغ التي لم تمنح	45.164	50.327	21.373	21.683	23.637
المجموع	171.922	193.694	229.700	249.700	279.958
(النسبة المئوية السنوية لسعر الصرف)					
الفلاحة والصيد البحري	251,1	-18,8	27,1	-12,1	30,0
الري والسدود	21,4	35,3	28,9	6,2	6,8
الصناعة والطاقة	-7,3	17,5	26,6	-0,8	-30,2
السياحة	---	62,5	-15,4	18,2	-61,5
الهياكل الاقتصادية	24,4	21,9	-14,0	29,3	16,2
السكن	86,4	11,4	435,1	15,2	7,6
التربية والتكوين المهني	25,9	18,2	18,4	4,9	11,2
الهياكل الاجتماعية	7,4	-10,7	21,4	3,7	29,5
الهياكل الإدارية	19,7	15,2	64,5	-1,7	17,3
التنمية الحضرية	7,4	-1,8	2,0	10,9	29,4
المبالغ التي لم تمنح	14,7	11,4	-57,5	1,5	9,0
المجموع	21,8	12,7	18,8	8,6	12,2
(بالنسبة المئوية للمجموع)					
الفلاحة والصيد البحري	4,2	3,0	3,3	2,6	3,0
الري والسدود	9,9	11,9	13,0	12,7	12,1
الصناعة والطاقة	3,4	3,5	3,8	3,4	2,1
السياحة	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
الهياكل الاقتصادية	12,9	14,0	10,1	12,0	12,5
السكن	5,1	5,1	22,9	24,3	23,3
التربية والتكوين المهني	14,2	14,9	14,6	14,1	14,0
الهياكل الاجتماعية	4,8	3,8	3,9	3,7	4,2
الهياكل الإدارية	7,2	7,3	10,1	9,2	9,6
التنمية الحضرية	12,1	10,5	9,1	9,2	10,7
المبالغ التي لم تمنح	26,3	26,0	9,3	8,7	8,4
المجموع	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

المصدر: صندوق النقد الدولي، واشنطن، سبتمبر 2001



الفصل الرابع

الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

تبدو أهمية دراسة آثار النفقات العامة، من الناحية الاقتصادية، في كونها تحمل أغراضا دقيقة، وبالتالي استخدامها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية معينة. إذ متى عرف الأثر الذي تحققه نفقة معينة في ظلّ ظروف معينة أمكن اتخاذ هذا الإنفاق - على نحو واع - وسيلة لتحقيق الأثر إذا ما اعتبر هذا الأخير هدفا من أهداف السياسة الاقتصادية[1] .

وأهم أثر للنفقات العامّة إشباعها للحاجات العامة، كما أنها تؤثر على النشاط الاقتصادي في مجموعه عن طريق تأثيرها على الإنتاج والاستهلاك الوطني وإعادة توزيع الدخل الوطني. وهذه الآثار تعرف بالآثار المباشرة للنفقات العامة (**المبحث الأول**) وهناك أيضا آثارا غير مباشرة للنفقات العامة (**المبحث الثاني**) تنتج من خلال دورة الدخل، والذي يعرف من الناحية الاقتصادية بمبدأي المضاعف والمعجّل . ويبين "المضاعف" تأثير النفقات الاستثمارية الإضافية على مستوى الدخل عن طريق النفقات الاستهلاكية.أما "المعجل " فيبين أثر التغيير على الاستثمار نتيجة التغيير في الطلب الاستهلاكي.

---

(1) على سبيل المثال أن إعانة معينة من إعانات الإنتاج يترتب على وجودها في ظل ظروف اقتصادية معينة زيادة الإنتاج في اتجاه معين،أمكن عندما تتخذ زيادة الإنتاج على هذا النحو هدفا للسياسة الاقتصادية ،اتخاذ الإعانة وسيلة لتحقيق هذا الهدف. محمد دويدار،مرجع سابق،ص 96.

المبحث الأول
الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة

سنتطرق فيما يلي إلى آثار النفقات العامة على حجم الإنتاج الوطني وكذلك على الاستهلاك وأخيرا آثارها على نمط توزيع الدخل الوطني أو ما يسمى إعادة توزيع الدخل الوطني. وسنقوم بمعالجة هذه الآثار الواحد تلو الآخر فيما سيأتي.

المطلب الأول
آثار النفقات العامة على الإنتاج الوطني

تؤثر النفقات العامة على حجم الإنتاج والتشغيل من خلال تأثيرها على حجم الطلب الكلي الفعلي، حيث تمثل النفقات العامة جزءا هاما من هذا الطلب، وتزداد أهميته بازدياد إمكانيات تدخل الدولة في حياة الأفراد. والعلاقة بين النفقات العامة وحجم الطلب الكلي يتوقف على حجم النفقة ونوعها .

وبصورة أدق، فالنفقات الحقيقية تتعلق بالطلب على السلع والخدمات بينما تتعلق النفقات التحويلية بطريقة تصرّف المستفيدين منها.

ومن جهة أخرى، يرتبط أثر النفقة العامة على الإنتاج بمدى تأثير الطلب الكلي الفعلي في حجم الإنتاج والتشغيل. وهذا بدوره

يتوقف على مدى مرونة الجهاز الإنتاجى أو مستوى التشغيل في الدول المتقدمة وعلى درجة النمو في البلاد النامية.

وفي الحقيقة، أن النفقات العامة تؤثر على القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطنى برفعها لهذه القدرة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومن ثم يرتفع الناتج الوطنى والدخل الوطنى. ولبيان أثر النفقات العامة في رفع المقدرة الإنتاجية ، يتعين علينا التفرقة بين أنواع النفقات العامة.

1 ـ النفقات الإنتاجية أو الاستثمارية :

تعمل على إنتاج السلع المادية و الخدمات العامة لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد. وتعمل أيضا على تكوين رؤوس الأموال العينية التى ستستعمل للاستثمار. وهذا الإنفاق الاستهلاكى والاستثماري يعد من النفقات المنتجة التى تؤدي إلى زيادة حجم الدخل الوطنى ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للاقتصاد الوطنى. وقد تقوم الدولة بها مباشرة من خلال قيامها بالإنتاج. أو قد تمنح الدولة بعض المشاريع العامة أو الخاصة إعانات اقتصادية لتحقيق هدف أو أهداف اقتصادية معينة، على سبيل المثال تخفيض أسعار السلع ذات الاستهلاك الواسع، أو تعويض المؤسسات العمومية عن خدماتها غير العادية للأفراد تمكينا لها من الاستمرار في تحقيق المنفعة العامة من خلال النشاط الاقتصادي الذي تؤديه.

ومثل ذلك أيضا إعانات التصدير أو الإعانات التي تقدمها الدولة بعض المشاريع أو المؤسسات العمومية لتغطية العجز الذي يحدث في ميزانيتها، والإعانات التي تقدمها الحكومة لبعض الصناعات

أو الفروع الإنتاجية للتوسع في الاستثمار أو رغبة في تحويل عناصر الإنتاج (العمل أو رأس المال) إلى تلك الفروع.

2 ـ النفقات الاجتماعية:

تشمل النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية التي تهدف إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية. ولهذا النوع من النفقات آثارا مباشرة على الإنتاج سواء كان ذلك في صورة تحويلات نقدية أو تحويلات عينية. فالنفقات الاجتماعية التي تتخذ شكل تحويلات نقدية أو إعانات تهدف إلى تحويل جزء من القدرة الشرائية لصالح بعض الأفراد (المتعلقة بالفئات محدودة الدخل). وبالتالي فلا يمكن مقدما، معرفة مدى أثر هذا النوع من النفقات الاجتماعية على حجم الإنتاج، وذلك لعدم معرفة أنواع السلع التي تقوم هذه الفئات بالإنفاق للحصول عليها على وجه التحديد ولكن ابتداء هذه الفئات (ذوو الدخل المحدود) وارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك، فانه من المنطقي أن تتجه الإعانات النقدية للإنفاق من أجل الحصول على السلع الضرورية وبالتالي يزداد الطلب عليها بما يتبعه ذلك من زيادة إنتاجها.

أمـــا في حالة إذا اتخذت النفقات الاجتماعية شكل تحويلات عينـــية (إعانـــات أو تحويلات مباشرة) فإنها تؤدي إلى زيادة الإنتاج بشـــكل مـــلحوظ. إذ أنهـــا تؤدي إلى زيادة إنتاج السلع والخدمات الاستهلاكية،مثل نفقات التعليم و الصحة التى تؤثر على رفع المستوى الاجـــتماعى للأفـــراد، وأيضـــا تمكيـــنهم من أداء نشاطهم بكفاءة أكـــبر.فكلما زاد ما ينفق على العمال لرفع مستواهم التقنى والتعليمى والصـــحى والمعيشـــى من كل الجوانب، كلما أثر ذلك على الطاقة الإنتاجية للعامل وبالتالي يزيد الإنتاج.

3 ـ النفقات العسكرية:

تملك النفقات العسكرية أثرا فعالا على الإنتاج الوطني، على وجه الخصوص كونها تمثل في العصر الحديث نسبة كبيرة من حجم الإنفاق الكلي للدول كما ذكرنا سالفا. والنفقات العسكرية يمتد أثرها ليشمل الاستعداد للحرب وما بعد الحرب. وبالتالي أثر هذه النفقات يشمل النواحي العسكرية والسياسية بصورة مباشرة والنواحي الاقتصادية بصورة غير مباشرة.

وتــرى النظرية المالية التقليدية أن النفقات العسكرية تعد من الــنفقات الاســتهلاكية غير المنتجة[1] بينما تميل النظرية الحديثة إلى التمييز بين الآثار الانكماشية والتوسعية للنفقات العسكرية.

وتتمثل الآثار الانكماشية،على حجم الإنتاج الوطني،في كونها تعمل على تحويل بعض عناصر الإنتاج (العمل والموارد المالية) إلى إشباع الأغراض العسكرية والحربية مما يؤثر على الإنتاج العادي للأفراد بالنقصان، مما يؤدي إلى الإقلال من الاستهلاك من جهة وارتفاع أسعار عناصر الإنتاج من جهة أخرى.

أما الآثار التوسعية للنفقات العسكرية، على حجم الإنتاج العسكري،فتتمثل في الحالات التي ترصد فيها النفقات للصناعات الحربية وإنشاء الموانئ والمطارات والطرق ونفقات البحث العلمي في مجالات الذرة والعلوم النووية، وتصدير الأسلحة كما هو الحال بالنسبة لمعظم الدول الغربية الأوروبية .

---

(1) Fond Monétaire International : Op cit, p 10.

وتؤثـــر تلك النفقات بالسلب على الدول النامية التي تعتمد في إعـــداد جيوشها ومعداتها على الدول الصناعية مما يؤدي إلى حدوث عجز في ميزان مدفوعاتها بسبب اضطرار الدولة إلى صرف جزء كبير من العملات الأجنبية في أغراض التسليح من الخارج.

وتأثر النفقات العسكرية بالأوضاع الاقتصادية السائدة في الدولة: فعندما يصل اقتصاد الدولة إلى مرحلة التشغيل الكامل فان النفقات الحربية لها أولوية على كافة النفقات الأخرى لكونها تمثل أساس الدفاع عن سيادة الدولة ضد أي غزو خارجي. أما في حالة نقص التشغيل فان النفقات الحربية والفروع الإنتاجية الأخرى التي تتوقف عليها وبالتالي إلى تشغيل العمال العاطلين والقضاء على البطالة.

المطلب الثاني
آثار النفقات العامة على الاستهلاك

تؤثر النفقات العامة على الاستهلاك بصورة مباشرة فيما يتعلق بـــنفقات الاستهلاك الحكومي أو العام أو من خلال ما توزعه الدولة عـــلى الأفـــراد في صورة مرتبات أو أجور يخصص نسبة كبيرة منها لإشـــباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد وسنتعرّض لكل نوع من هذه النفقات على حدة.

أ – نفقات الاستهلاك الحكومي أو العمومي:

يقصـــد بـــنفقات الاستهلاك الحكومي ما تقوم به الدولة من شـــراء ســـلع أو من مهام ضرورية من أجل صيانة المباني الحكومية وشـــراء الأجهزة والآلات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج العمومي أو

لأداء الوظـــائف العامة والنفقات المتعلقة بالملفات والأوراق والأثاث اللازم للمصالح الحكومية والوزارات...الخ.

يـــرى البعض من الاقتصاديين أن هذا النوع من النفقات يعد نوعـــا مـــن تحويل الاستهلاك من الأفراد إلى الدولة. فعوض من قيام الدولـــة بإعطاء هؤلاء الأفراد دخولا كبيرة تمكنهم من استهلاك هذه السلع أو الخدمات، فإنها تقوم بمنحها إليهم. وبذلك فان هذه النفقات الـــتي تقوم بها الدولة لا تؤثر على حجم الاستهلاك دون ترك الأفراد يمارسونه، وبين مدى الحرية التي كان يسمح فيها لهؤلاء بممارستها في اختيار السلع والخدمات بأنفسهم.

ب – نفقات الاستهلاك الخاصة بدخول الأفراد:

من أهم البنود الواردة في النفقات العامة هو ما يتعلق بالدخول بمخـــتلف أشكالها من مرتبات وأجور أو معاشات التي تدفعها الدولة لموظفيها وعمالها (الحاليين والسابقين).

وبطبيعة الحال فان الجزء الأكبر من هذه الدخول ينفق لإشباع الحاجات الاستهلاكية الخاصة من سلع وخدمات.

وتعد هذه النفقات من قبيل النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابل لما يؤديـــه هـــؤلاء الأفراد من أعمال وخدمات فتؤدي مباشرة إلى زيادة الإنـــتاج الكـــلي. ومن ثم فدخول الأفراد تؤدي إلى زيادة الاستهلاك الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الإنتاج من خلال أثر المضاعف.

المطلب الثالث
آثار النفقات العامة على طريقة توزيع الدخل الوطني

يقصـــد بطريقة توزيع الدخل الوطني الكيفية التي يوزع بها بين شرائح وفئات المجتمع، ونصيب كل شريحة أو فئة منه وكقاعدة عامة، يتحدد نمط توزيع الدخل الوطني بطبيعة طريقة الإنتاج.

فبالنســـبة للمجتمعات الليبرالية فهي تقوم بالإنتاج على أساس الملكـــية الفردية لوسائل الإنتاج والعمل الأجير ومدى سيطرة الوحدة الإنتاجية على السوق وبالتالي فان هذه العوامل مجتمعة تؤثر على أسس توزيـــع الدخل الصافي بين الطبقات والفئات الاجتماعية المختلفة على النحو التالي:

أ-العمـــل وإنتاجيـــته: حيث تحدد الإنتاجية على أساس أن الهـــدف هو تدريب وتكوين العمال وتحسين إمكانيتهم الإنتاجية ويتم ذلك من خلال التعليم و التدريب التقني وتحسين ظروف المعيشة فكلما ارتفع مستوى العامل التعليمي و التقني و تحسنت ظروف معيشته كلما زادت إنتاجيته.

ب - الملكية الفردية لوسائل الإنتاج: وبذلك أصبح أصحاب التوجه الليبرالي ذا قوة اقتصادية تجعله يختص بجزء من الناتج الاجتماعي الصـــافي وكلما زاد ما يمتلكه من وسائل الإنتاج زادت قوته وسيطرته الاقتصادية .

ومـــن ثم يحصل على جزء أكبر من الناتج الاجتماعي الصافي بالمقارنة بغيره الأقل قوة والعكس صحيح.

ج – الـــنفوذ الشخصـــي أو السياسي: الذي يسمح لبعض الفئات بالحصول على دخل أكبر لا يتناسب مع عملهم أو مع ما تحت سيطرهم من وسائل الإنتاج.

وهذه العوامل مجتمعة من شأنها أن تؤدي إلى انعدام العدالة التوزيعية للدخل لصالح صاحب الفكر الليبرالي الذي يملك وسائل إنتاج أكبر أو يتمتع بنفوذ شخصي وسياسي أكبر على حساب الطبقة الكادحة. ويظهر هنا دور الدولة-تحت تأثير الضغط السياسي للطبقات العمالية-في التأثير على نمط توزيع الدخل أي عن طريق إعادة توزيع الدخل ويتجلى هنا تأثير النفقات العامة كوسيلة في يد الدولة تستطيع أن تستخدمها لتحقيق هذا الغرض وذلك بزيادة القوة الشرائية لبعض الطبقات أو الفئات ذات الدخول المنخفضة.

وللتعرف على أثر الإنفاق العام على نمط الدخل الوطني لا بد مـــن تحديـــد سياسة الإيرادات العامة للدولة . ذلك أن ما قد تنتهجه الدولـــة بشـــأن تقلـــيل التفاوت بين الدخول (بمنح إعانات للطبقات محدودة الدخل) قد يضيع مفعوله باتباع سياسة إيرادات معينة، كفرض ضـــرائب مـــثلا على هذه الشرائح، ولذا لابد من التنسيق بين سياسة الإنفاق والإيرادات وقد يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل المباشر أو غير مباشر.(1)

أ _ يكون أثر الإنفاق العام على طريقة توزيع الدخل الوطني مباشـــرا، بـــزيادة القدرة الشرائية لدى بعض الأفراد عن طريق منح الإعانـــات الـــنقدية، أو لـــدى بعض الوحدات الإنتاجية عن طريق المباشرة.

---

(1) د.محمد دويدار ،مرجع سابق، ص111،112.

ب ـ و يكون أثر الإنفاق العام على طريقة توزيع الدخل الوطني غير مباشر عن طريق تزويد فئات معينة ببعض السلع والخدمات بسعر أقل من سعر تكلفته و ذلك بدفع إعانات استغلال للمشاريع التي تنتج هذه السلع والخدمات. كذلك عندما يحصل بعض الأفراد على سلعة أو خدمة تؤديها الهيئات العامة بلا مقابل أو بمقابل يقلّ عن سعر التكلفة.

أضف إلى ذلك أن التأثير يكون غير مباشر من خلال رفع المستوى العام للأسعار.و يكون ذلك في حالة الإنفاق العام الذي يتم تمويله من قبل الدولة عن طريق خلق عجز في ميزانيتها تقابله الدولة بالاقتراض من البنك المركزي الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كمية النقد المعروضة للتداول. فإذا زادت كمية النقود بمعدل يزيد على معدل زيادة الكمية المعروضة من السلع والخدمات،وخاصة السلع الاستهلاكية، أدى ذلك إلى ارتفاع الأسعار ارتفاعا قد يصل إلى حد التضّخم نتيجة لزيادة الطلب بمعدل أكبر من معدل العرض. و عادة ما يظلّ ارتفاع الأسعار مدّة من الزمن قبل أن يشعر به أصحاب الأجور ومؤثرا في انخفاض دخولهم الحقيقية، الشيء الذي ينتج عنه أن الأجور لا تزيد إلا بعد ارتفاع الأسعار بمدة معينة. وبطبيعة الحال، فان ارتفاع الأسعار مع بقاء الأجور -وما تمثّله من نفقات الإنتاج-على حالها يعني زيادة في الربح.

وبمعـــنى آخـــر، فإن طريقة تمويل الإنفاق العمومي (العجز في الميزانـــية) قـــد يؤدي إلى زيادة في الجزء النسبي للربح على حساب نصيب الأجور في الدخل الوطني. الأمر الذي يعني تغييرا في نمط توزيع الدخل لصالح الفئات التي تحصل على ربح (لفترة زمنية معينة). ويؤثر أيضا نمط توزيع الدخل الوطني على طريقة الإنفاق الخاص. فالفئات

التي زادت دخولهم عن طريق الإنفاق العام يتغير أسلوبها في الإنفاق،أي ينقص طلبهم على بعض السلع و يزيد على بعض السلع الأخرى أو حتى عن طريق شراء سلع لم يكونوا يشترونها في حالة بقاء دخولهم عند المستوى السابق على الاستفادة من الإنفاق العام.

المبحث الثاني
الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة

للنفقات العامة آثار اقتصادية غير مباشرة تنتج من خلال دورة الدخل وهي ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف والمعجل[1].

ويطلق على أثر "المضاعف"الاستهلاك المولد، كما يطلق على أثر "المعجل"الاستثمار المولد. ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالأثر المترتب على الإنتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف والمعجل. وبمعنى أوضح فان النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل "المضاعف " ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الإنتاج فقط ولكنها تؤثر على الاستهلاك بصورة عامة غير مباشرة.

وسنتطرق لأثر النفقات العامة من خلال أثري المضاعف والمعجل على النحو التالي:

---

(1) د.باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ،ص76 .

المطلب الأول

أثر المضاعف (EFFET DU MULTIPLICATEUR)

يشير المضاعف، في التحليل الاقتصادي، إلى المعامل العددي الذي يشير إلى الزيادة في الدخل الوطني المتولدة عن الزيادة في الإنفاق وأثر زيادة الإنفاق الوطني على الاستهلاك.

وإذا كانت نظرية كينز اقتصرت على بيان أثر الاستثمار على الدخل الوطنى عن طريق نظريته في المضاعف و أثره ليشمل ليس فقط الاستثمار بل وكذلك الاستهلاك و الإنفاق العام والتصدير[1].

ولتوضيح فكرة المضاعف، فانه عندما تزيد النفقات العامة فان جـزء مـنها يوزع في شكل أجور ومرتبات وفوائد وأسعار للمواد الأولية أو ريع لصالح الأفراد. وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لانفاقه على المواد الاستهلاكية المختلفة و يقومون بادخار الباقى وفقا للميل الحدي للاستهلاك و الادخار[2]. والدخول التى تنفق على الاستهلاك تؤدي إلى إنشاء دخول جديدة لفئات أخرى وتقسم ما بين الاستهلاك والادخار والدخل الذي يوجه إلى الادخار ينفق جزء منه في الاستثمار.

وبذلك تستمر دورة توزيع الدخول من خلال ما يعرف بدورة الدخل التي تتمثل في الإنتاج -الدخل-الاستهلاك-الإنتاج. مع

(1) A.SILEM, opcit, page 73.

(2) الميل الحدي للاستهلاك عبارة عن نسبة الزيادة في الاستهلاك إلى الزيادة في الدخل وتسمى دالة الاستهلاك، أما الميل الحدي للادخار فهو عبارة عن نسبة الزيادة في الادخار الزيادة في الدخل و هو يسمى بدالة الادخار.

ملاحظة أن الزيادة في الإنتاج و الدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة في الإنفاق و لكن بنسبة مضاعفة و لذلك سمّي **بالمضاعف**.

ولما كان أثر المضاعف ذا علاقة بالميل الحدي للاستهلاك فهو يزيد بزيادة الميل الحدي للاستهلاك وينخفض بانخفاضه. وبطبيعة الحال، فان الميل الحدي للاستهلاك ليس ثابتا بل يختلف من قطاع إلى آخر ومن فئة لأخرى. ولذا تبدو أهمية تحديد الآثار المترتبة على الإنفاق العام في شتى القطاعات و مختلف الفئات.

فبالنسبة لأصحاب المرتبات والأجور والإعانات (ذوي الدخل المحدود) فالميل الحدي للاستهلاك لديهم مرتفع وبالتالي يرتفع أثر المضاعف مع زيادة النفقات العامة الموجهة لهؤلاء.أما أصحاب رأس المال فانهم يتجهون إلى شراء المعدات وأدوات الإنتاج وبالتالي فان أثر المضاعف يكون بسيطا بالنسبة لهم،حيث ميلهم الحدي للاستهلاك منخفض.

أضف إلى ذلك أن الأثر الذي يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة وتوسع الجهاز الإنتاجي، وهذا يرتبط بدوره بدرجة النموّ الاقتصادي. ففي لدى الدول المتقدمة حيث الجهاز الإنتاجي يتمتع بالمرونة و القدرة على التجاوب مع الزيادات في الاستهلاك، فالمضاعف ينتج أثره بشكل ملموس. أما في الدول النامية، وبالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، يكون أثر المضاعف ضعيفا، نظرا لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي وانعدام قدرته على التجاوب مع الزيادة في الاستهلاك.[1]

---

(1) د.محمد دويدار، مرجع سابق،ص 125.

المطلب الثاني
أثر المعجّل (EFFET DE L'ACCELERATEUR)

يقصد باصطلاح المعجل في التحليل الاقتصادي أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار .حيث أن الزيادات المتتالية في الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمي زيادات في الاستثمار و العلاقة بين هاتين الزيادتين يعبر عنها بمبدأ المعجل.

وحقيقة الأمر،أن زيادة الدخول -كما رأينا -يترتب عليها زيادة في الطلب على السلع الاستهلاكية (أثر المضاعف)، ومع مرور الوقت فان منتجي هذه السلع، وبعد نفاذ المخزون،يجدون أنفسهم مدفوعين إلى زيادة إنتاج تلك السلع ،بغرض زيادة أرباحهم، ومن ثم يضطرون إلى زيادة طلبهم على السلع الاستثمارية من معدات وآلات لازمة لاستمرار إنتاجية السلع التي زاد الطلب عليها. ومع زيادة الاستثمار يزداد الدخل الوطني. فزيادة الإنفاق العام بما تحدثه من زيادة أولية في الإنتاج الوطني تسمح بإحداث زيادة في الاستثمار- بمرور الوقت-بنسبة أكبر.

ومما هو جدير بالذكر،أن هناك تفاعلا متبادلا بين مبدأي المضاعف والمعجل، كما أن أثر المعجل، شأنه في ذلك أثر المضاعف، يختلف من قطاع صناعي إلى آخر[1].

---

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 81.

القسم الثاني

الايرادات العامة


http://www.opu-lu.cerist.dz

القسم الثاني
نظرية الإيرادات العامة

تعتبر نظرية الإيرادات العامة من بين أهم النظريات التى شغلت فكر العديد من مفكري علم المالية قبل وبعد قيام المالية كعلم مستقل بذاته.

فحتى تستطيع الدولة أن تمارس دورها الاقتصادي والاجتماعي، وتقوم بالنفقات العامة يجب عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتي تعتبر دخولا للدولة تمكنها من تغطية نفقاها العامة في شتى الجوانب الاقتصادية والاجتماعية.

وإذا تتبعنا التطور التاريخى لنظرية الإيرادات العامة، فسنجد أن الدولـــة قديمــا كانت تحصل على إيراداها في صورة عينية مستخدمة ســلطاها وســيادها في إجــبار الأفراد على الانتماء لجيوشها والقيام بالأشغال العامة عن طريق السخرة، بل وتفرض أيضا على المزارعين، الحرفيين تقديم نسبة معينة من إنتاجهم إليها.

وإذا كان هذا هو الحال في عصر الرق والإقطاع،فان الوضع قد اخــتلف في ظـــل الدولة الحديثة، فمع استخدام النقود،كأداة للمبادلة ومخــزن للقيم بشكل واسع، أصبحت الدولة تحصل على إيراداها في

شكل نقدي.و تنوعت مصادر الإيرادات.فبالإضافة إلى إيرادات الدولة التي تعتمد على عنصر الإجبار، ظهرت إيرادات أخرى مصدرها النشاط الاقتصادي للدولة. أي تلك الإيرادات الناتجة عن مشاريعها الاقتصادية و من تنظيم النشاط الاقتصادي.

وكما تتبعنا من قبل، فاتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتطورّها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، أدى إلى اتساع وازدياد حجم النفقات العامة وأنواعها. ومن ثم وبشكل آلي، اتسع نطاق الإيرادات العامة لتتمكن من تغطية النفقات العامة. وترتب على ذلك تطور في هيكل الإيرادات العامة وأصبحت الدولة تحصل على إيراداتها من مصادر متعددة وذلك من إيراداتها من أملاكها ومشاريعها الاقتصادية (دخل الملكية العامة والخاصة)، الرسوم، الضرائب، الثمن العام، القروض والإصدار النقدي...الخ.

ومما هو جدير بالذكر، فان اتساع دور الدولة بشكل ملحوظ في العصر الحديث قد جعل من الإيرادات العامة أداة مالية في يد الدولة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي،كما هو الحال بشأن النفقات العامة. فالدولة تستخدم الإيرادات العامة لتشجيع وتحفيز الاستثمار في مجالات معينة، وكبحها في مجالات أخرى. كما تستخدمها كأداة في مكافحة بعض الأزمات الاقتصادية كالتضخم والانكماش وإعادة توزيع الدخل...الخ. فلم يعد دور الإيرادات العامة مقتصرا على تغطية النفقات العامة بل امتد لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة.

في هذا الإطار سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة (**الفصل الأول**) ثمّ سنقوم بالتعرض إلى إيرادات الدولة الاقتصادية (**الفصل الثاني**) لنأتي بعدها إلى

تفصـــيل الـــنظرية العامة للضريبة (**الفصل الثالث**) والقروض العامة (**الفصـــل الرابع**) على التوالي لنختم هذا الجزء بالتطرّق إلى الإصدار النقدي الجديد كمصدر للإيرادات العامة (**الفصل الخامس**).



الفصل الأول
ماهية الإيرادات العامة

يقصد بالإيرادات العامة،كأداة مالية، "مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي"(1).

وقد حاول المفكرون في مجال المالية تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الإيرادات المتشابهة في الخصائص.
فيقسم المشرع الجزائري موارد الميزانية العامة للدولة إلى مايلي(2):

1 - الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات؛
2 - مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛
3 - التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة الأتاوى؛
4- الأموال المخصصة للمساهمات والهدايا والهبات
5- التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وذا الفوائد المترتبة عنها؛
6 - مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛
7 - مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا؛

(1) Louis TROTABAS : « Finances Publiques »,DALLOZ,1967,page 210-211.
(2) المادة 11 من قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

8 – الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

إن هذا العرض التفصيلي و الرقمي للموارد العمومية للدولة، لا يسمح بتمييز هذه الموارد بصفة واضحة حسب طبيعتها، لذا وجب القيام بدراسة عامة للموارد العامة لتقديم نظرة شاملة ولتفسير كيف يمكن للدولة أن تلجأ لها من أجل تغطية الأعباء العامة.

فكما ذكرنا فإن عرض الموارد العامة يمكن أن يتم بطرق عديدة.حيث يمكننا أن نميز مثلا بين الموارد العادية والموارد غير العادية، إيرادات الميزانية وإيرادات الخزينة، إيرادات المتأتية عن خدمات مقدمة وإيرادات متأتية عن طريق السلطة ...الخ. وعندما نأخذ بعين الاعتبار مصطلح "إيراد" في مجاله الواسع، يمكننا أن نفرق بين إيرادات الضرائب، إيرادات القروض و الإيرادات النقدية.

كما قام بعض مفكري المالية العامة بتقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات شبيهة بإيرادات القطاع الخاص، مثل إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة، وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير في إيرادات الأفراد،و مثالها في ذلك الرسوم والضرائب والغرامات المالية.

ويكمن العيب في هذا التقسيم أن الدولة ،وهي بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة،تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد. وقد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمين أسعار مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة في الواقع، ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبها كاملا.

وقد اتجه بعض المفكرين الماليين إلى التمييز بين مصادر الإيرادات العامة على أساس عنصر الإجبار.فهناك مصادر إيرادية تقوم على أساس عنصر الإجبار من جانب الدولة في الحصول على الإيراد استنادا إلى سيادتها ويشمل هذا النوع:

أ - الضرائب(الرسوم)، التي تمثل أهم شكل من أشكال الإيرادات العامة.

ب - الغرامات المالية،التي تفرضها المحاكم و تذهب إلى خزينة الدولة والتي تفرض لمعاقبة شخص ما يقصد منعه من تكرار القيام بعمل مشابه.

جـ - التعويضات: وهي المبالغ الواجب دفعها للدولة على سبيل التعويض عن أضرار معينة لحقت بها،سواء كانت من أفراد أو هيئات خاصة في الداخل أو من دولة أجنبية ومن أمثلتها التعويضات التي تحصل عليها الدولة من أضرار الحرب.

د - القروض الإجبارية: وهي القروض التي تلجأ فيها الدولة إلى إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معين، مع التزام الدولة بعد انتهاء هذه الفترة برد هذا الجزء إلى الأفراد. وقد تعفى الدولة نفسها، بموجب سلطاتها،من دفع أي فائدة على هذا القرض.مثال ذلك، إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم في صورة قروض للدولة.

أما مصادر الإيرادات التي لا يتضمن فيها عنصر الإجبار فتشمل:

أ- الإيراد الذي تحصل عليه الدولة من ملكية خاصة بها.مثال ذلك تأجير الأراضي الفلاحية التي تملكها الدولة.

ب- الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أو خدمة تبيعها.

جـ- القروض الاختيارية: التي لا تقوم على عنصر الإجبار، حيث تعرض الدولة على الأفراد إقراضها مبالغ معينة لمواجهة بعض أوجه الإنفاق العام،و لمدة معينة، تلتزم الدولة بعد انقضائها،برد قيمة القرض بالإضافة إلى فائدة معينة في مواعيد محددة.

وأخيرا ،كما ذكرنا سالفا، فقد اتجه كثير من الماليين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دورية وانتظام هذه الإيرادات التي تحصل عليها الدولة. وميزوا بين الإيرادات العادية وغير العادية.

فالإيرادات العادية هي تلك التي تحصل عليها الدولة سنويا بصورة دورية،كإيرادات ممتلكاتها الخاصة والرسوم والضرائب. ودورية الإيراد قد ترجع إلى طبيعته (إيرادات الممتلكات والمشاريع العامة) أو للنصوص التشريعية (الضرائب و الرسوم). أما الإيرادات غير العادية أو الاستثنائية،فيقصد بها تلك التي تحصل عليها الدولة بصورة غير دورية وغير منتظمة، بل تلجأ إليها الدولة من وقت لآخر،كالقروض والإصدار النقدي،وبيع جزء من ممتلكات الدولة. وبالرغم من أن هذا التقسيم قد لعب دورا كبيرا في الفكر المالي القديم، إلا أنه قد فقد الكثير من أهميته في وقتنا الحالي، فقد كان الغرض قديما هو اللجوء إلى

الموارد غير العادية في ظل الظروف غير العادية والاستثنائية كوسيلة تكميلية للإيرادات العامة.

ولكن مع تطور دور الدولة وزيادة النفقات العامة و اتساعها وقصور الإيرادات العامة وحدها من مواجهة تطور النفقات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمى بالإيرادات غير العادية أمرا عاديا ومتكررا بالنسبة للدول المتقدمة و النامية على حد سواء.ولذلك فلم يعد لهذا التقسيم أهمية اقتصادية تذكر،و إن كان اللجوء إلى القروض العامة لا بد أن يتم في أضيق نطاق ممكن،نظرا لكونه يمثل عبئا إضافيا على الأجيال المقبلة.

واستنادا إلى ما سبق،يتضح أن الفكر المالي لم يتفق على تقسيم محدد للإيرادات العامة،و لذلك فإننا سوف نتناولها دون التقيد بتقسيم معين.



الفصل الثاني

إيرادات الدولة الاقتصادية

ويقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها الدولة مقابل الخدمات التي تقدمها للأفراد و يحصلون على نفع منها،سواء كان نفعا عاما أو خاصا.وهي بذلك تشمل دخل أملاك الدولة العامة والخاصة، وحصيلة الرســـوم . وتشمل هذه الإيرادات أملاك الدولة (الدومين) (**المبحث الأول**) و الرسوم (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول

إيرادات أملاك الدولة (الدومين)

يقصـــد بأملاك الدولة كل ما تمتلكه الدولة سواء كانت ملكية وطنية عمومية أو ملكية وطنية خاصة وسواء كانت أموالا عقارية أو مـــنقولة، ويمكن تقسيم أملاك الدولة وفقا لمعيار " النفع " إلى الملكية العامة والخاصة.

المطلب الأول

أملاك الدولة العمومية

ويقصد بالملكية العمومية "Domaine Public" **الأموال** التي تمتلكها الدولـــة أو الأشخاص المعنوية و تكون معدة للاستعمال **العام، و**تحقق

نفعـــا عاما، ومن ثم تخضع لأحكام القانون العام[1]. وتتكون الأملاك الوطنية العمومية من الحقوق والأملاك المنقولة والعقارية التي يستعملها الجمـــيع والموضوعة تحت تصرف الجمهور المستعمل إما مباشرة وإما بواسطة مرفق عام شريطة أن تكيف في هذه الحالة، بحكم طبيعتها، أن تكـــون تهيئتها الخاصة تكييفا مطلقا أو أساسيا مع الهدف الخاص بهذا المـــرفق وكذا الأملاك التي تعتبر من قبيل الملكية العمومية بمفهوم المادة 17 من الدستور[2] .

وتتضـــمن الأملاك الوطنية العمومية كلاّ من الأملاك الوطنية العمومية الطبيعية والأملاك العمومية الاصطناعية .

أ – الأملاك العمومية الطبيعية:

تشتمل الأملاك الوطنية العمومية الطبيعية خصوصا على ما يأتي[3]:

ـــ شواطئ البحر؛

ـــ قعر البحر الإقليمي وباطنه؛

ـــ المياه البحرية الداخلية؛

ـــ طرح البحر ومحاسره ؛

ـــ مجاري المياه ورقاق المجاري الجافة، وذلك الجزر التي تتكون داخل رقاق المجاري والبحيرات والمساحات المائية الأخرى أو المجالات الموجودة ضمن حدودها كما يعرفها القانون المتضمن قانون المياه؛

ـــ المجال الجوي الإقليمي؛

(1) ويقصد بذلك أنه مخصص للنفع العام فلا يجوز بيعه أو التصرف فيه،كما لا يمكن أن يكون محلا للتملك من جانب الأفراد و لو بطريق التقادم.

(2) المادة 12 من القانون رقم 90-30 المؤرخ في 01 ديسمبر 1990 المتعلق بقانون أملاك الدولة.

(3) المادة 15 من القانون رقم 90-30 المتعلق بأملاك الدولة.

ــ الثروات والموارد الطبيعية السطحية والجوفية المتمثلة في الموارد المائية بمختلف أنواعها،و المحروقات السائلة منها والغازية والثروات المعدنية الطاقوية والحديدية،المعادن الأخرى أو المنتجات المستخرجة من المناجم والمحاجر والثروات البحرية، وذلك الثروات الغابوية الواقعة في كامل المجالات البرية والبحرية من التراب الوطني في سطحه أو في جوفه و/ أو الجرف القاري، والمناطق البحرية الموضوعة تحت السيادة الجزائرية أو لسلطتها القضائية.

ب – الأملاك العمومية الاصطناعية:

تشتمل الأملاك الوطنية العمومية الاصطناعية خصوصا على ما يأتي:[1]

ــ الأراضي المعزولة اصطناعيا عن تأثير الأمواج؛

ــ السكك الحديدية وتوابعها الضرورية لاستغلالها؛

ــ الموانئ المدنية والعسكرية وتوابعها لحركة المرور البحرية؛

ــ الموانئ الجوية والمطارات المدنية والعسكرية وتوابعها المبنية أو غير المبنية المخصصة لفائدة الملاحة الجوية؛

ــ الطرق العادية والسريعة وتوابعها؛

ــ المنشآت الفنية الكبرى والمنشآت الأخرى وتوابعها المنجزة لغرض المنفعة العمومية؛

ــ الآثار العمومية والمتاحف والأماكن الأثرية؛

ــ الحدائق المهيأة؛

ــ البساتين العمومية؛

ــ الأعمال الفنية ومجموعات التحف المصنفة؛

ــ المنشآت الأساسية الثقافية والرياضية؛

---

(1) المادة 16 من القانون رقم 90-30 المتعلق بأملاك الدولة.

ـــ المحفوظات الوطنية؛

ـــ حقوق التأليف وحقوق الملكية الثقافية التي تؤول إلى الأملاك الوطنية العمومية؛

ـــ المباني العمومية التي تأوي المؤسسات الوطنية وكذلك العمارات الإدارية المصممة أو المهيأة لإنجاز مرفق عام؛

ـــ المنشآت ووسائل الدفاع المخصصة لحماية التراب الوطني برا وبحرا و جوا.

المطلب الثاني
الأملاك الوطنية الخاصة

ويقصد بالملكية الخاصة "Domaine Privé"، الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة ومعدّة للاستعمال الخاص، وتحقق نفعا خاصا للفئة التي تستخدمها، ومن ثم تخضع لأحكام القانون الخاص وتشتمل الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة و الولاية و البلدية على:)[1]

ـــ العقارات و المنقولات المختلفة الأنواع غير المنصفة في الأملاك الوطنية العمومية التي تملكها؛

ـــ الحقوق والقيم المنقولة التي اقتنتها أو حققتها الدولة والجماعات المحلية في إطار القانون؛

ـــ الأملاك والحقوق الناجمة عن تجزئة حق الملكية التي تؤول إلى الدولة والولاية والبلدية وإلى مصالحها ومؤسساتها العمومية ذات الطابع الإداري؛

---

(1) المادة 17 من القانون رقم 90-30 المتعلق بأملاك الدولة.

ـــ الأملاك التي ألغي تخصيصها أو تصنيفها في الأملاك الوطنية العمومية التي تعود إليها ؛

ـــ الأملاك المحولة بصفة غير شرعية من الأملاك الوطنية التابعة للدولة والولاية والبلدية والتي استولى عليها أو شغلت دون حق ومن غير سند واستردها بالطرق القانونية.

إذن وبصفة عامة فأملاك الدولة العمومية، الاصطناعية منها، تشمل، الطرق العامة، الموانئ، المطارات، الحدائق العامة وأبنية الوزارات والمصالح العامة وغيرها من الأموال الأخرى. والأصل العام أن استخدام هذه الممتلكات من جانب الجمهور يتم بالمجان، وإن كان من الممكن أن تفرض الدولة في حالات معينة رسوما ضئيلة مقابل الانتفاع بها. مثل فرض بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو دخول المطارات أو الموانئ وذلك بغرض تنظيم استعمال هذه الممتلكات أو تغطية بعض النفقات العامة أو صيانتها.

ومما هو جدير بالذكر أن فرض هذه الرسوم لا يعني اعتبار "الأملاك العامة" مصدرا للإيرادات العامة إذ أنه مال عام معدّ للاستخدام العام. فالغرض منه تقديم خدمات عامة وليس الحصول على أموال للخزينة العمومية.و بالتالي فهو لا يمثل مصدرا للإيرادات العامة، ومن ثم يخرج من نطاق دراستنا عند الحديث عن إيرادات ممتلكات الدولة.

أما فيما يخص الملكية العمومية الخاصة،فإن استخدامها يكون بمقابل ويحقق دخلا يعتبر مصدرا من مصادر الإيرادات العامة. وبالرغم من الطابع الخاص للملكية هنا وإن كان يخضع لأحكام القانون الخاص إلا أن هناك نصوصا خاصة متعلقة به كحماية لهذه الممتلكات

من أمثلتها عدم جواز تملكها عن طريق التقادم أو كسب أي حقوق عينية عليها بمضي المدة.

وقد اكتسبت أملاك الملكية الخاصة أهمية كمصدر لإيرادات الدولة منذ القدم. فقد كانت إيرادات الملكية هي المورد الأكبر للملك أو الإقطاعي في العصور الوسطى عندما كانت ماليته الخاصة مختلطة بمالية المملكة أو الإمارة، وكان دخل أراضيه الزراعية المملوكة له ملكية خاصة تساهم بالنصيب الأكبر في إيراداته. إلا أنه ترتب على إسراف الملوك في التنازل عن أجزاء من ممتلكاهم للأمراء الإقطاعيين، ومن ثم حرماهَا من دخل هذه الممتلكات، أن تضاءلت أهمية إيرادات الدومين تدريجيا وأخذت محلها الإيرادات المحصلة من الأفراد اختيارا في البداية ثم إجبارا في النهاية، أي أنها أخذت شكل الضرائب. وقد استمر هذا الوضع في عصر ما بعد الإقطاع حتى العصر الحديث الذي شهد،و لا يزال يشهد ازديادا في أهمية إيرادات الدومين مرة أخرى،و لكن مع اختلاف في نوع الدومين. فلم تعد ممتلكات الدولة التي تدر لها إيرادا لا بأس به هي الأراضي الفلاحية، كما كان الحال فيما سبق، بل أصبحت المشاريع الصناعية و التجارية التي تمتلكها الدولة والتي يقصد منها الحصول على إيرادات للخزينة العمومية .

و يرجع هذا التطور التاريخي لأهمية إيرادات الدومين الخاص إلى التطور الذي لحق بدور الدولة وازدياد تدخلها في النشاط الاقتصادي بصورة ملحوظة مما ساهم في ازدياد الدخل الذي يمثل أهمية نسبية كمصدر للإيرادات العامة التي تستخدمها الدولة في تغطية جزء من نفقاتها العامة المتزايدة.

ومـــا يهمنا في هذا المجال تحديد التقسيمات المختلفة للدومين الخاص والتي عادة تأخذ أشكالا ثلاثة[1]:

أولا: الدومين العقاري.

ثانيا: الدومين الصناعي و التجاري.

ثالثا: الدومين المالي.

أولا -الدومين العقاري:

يتضمن الدومين العقاري ما تمتلكه الدولة من عقارات متعددة تتمـــثل في الأراضي الفلاحية والغابات ويطلق عليه الدومين الفلاحي والمـــناجم والمحاجـــر ويطلق عليه الدومين الاستخراجي وتساهم هذه الممـــتلكات في تحقـــيق الموارد المالية التي يحققها الدومين العقاري في إجماله.

فـــالدومين الفلاحي،يتمـــثل في الأراضي الزراعية التي تمتلكها الدولـــة وكانـــت تعد أهم أنواع الدومين الخاص ولذا سمّي بالدومين التقليدي.

حيـــث كانـــت الدولة في عصر الإقطاع تقوم باستغلال هذه الأراضـــي ســـواء بزراعتها بنفسها أو بتأجيرها للأفراد. ولذا كانت الإيـــرادات التي تحصل عليها الدولة من أراضيها الفلاحية ذات أهمية قصوى كمصدر من مصادر الإيرادات العامة.

وقـــد بدأ الدومين الفلاحي يفقد أهميته بزوال عهد الإقطاع، حيث قامت حكومات الدول الأوروبية، لأسباب سياسية، بالتصرف

(1) د.سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق،صفحة 94 وما بعدها.

في الأراضـــي التي تمتلكها الدولة وبيعها للأفراد وذلك بغرض القضاء على النفوذ الإقطاعي الذي كان سائدا ولتدبير إيراد يغطي الديون التي خلفهـــا هـــذا العهد. وهذا ما حدث في فرنسا، حيث لجأت الثورة الفرنســية بتصفية معظم ممتلكات الأسرة المالكة وبيعها للشعب، رغبة في إضعاف سلطة وسيطرة الملوك على الشعوب.

وبطبيعة الحال،فقد لعب التيار الفكري الليبرالي الذي كان سائدا في ذلك الوقت دورا هاما ولعلّ من أهم مبادئه أفضلية الاستغلال الفردي على الاستغلال الحكومي في جميع المجالات وخاصة المجال الفلاحي وإن كانت الدول في الغرب مازالت تمتلك مساحات واسعة من الأراضي ولكنها تقوم باستصلاحها وبيعها للأفراد. ولهذه الأسباب مجتمعة فقد الدومين الفلاحي أهميته كمصدر للإيرادات العامة. أما الغابات فما زالت الدولة مالكة لها، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات. فاتساع رقعة الغابات لا تحتاج إلى تقنيات إنتاجية معقدة،لأن أشجار الغابات، كما هو معروف، تنمو من تلقاء نفسها في أغلب الأحيان. أضف إلى ذلك أن الفترة الزمنية اللازمة لاكتمال نمو أشجار الغابات وصلاحيتها للاستغلال الاقتصادي بقطعها واستعمالها كأخشاب أطول من عمر الإنسان،و لذا فان امتلاك الأفراد لها يعني استعجال استغلالها بقطع الأشجار، مما يؤثر على هذه الثروة الاقتصادية. ولذلك فان الدولة وحدها هي التي تستطيع تجميد استثماراتها في هذا المجال فترة طويلة من الزمن حتى تنتهي الدورة الإنتاجية.

وأخـــيرا الدومـــين الاستخراجي (المناجم والمحاجر)، حيث أن اســـتغلال المـــناجم والمحاجر لا تختص به الدولة بصورة عامة في جميع الدول،بـــل يخـــتلف الأمر بحسب الإيديولوجية السائدة في كل دولة.

فبعض الدول تحبذ احتفاظها بالاستغلال المباشر للثروة المعدنية، باعتبار ما تمثله تلك الثروة من دور حيوي في مختلف أوجه النشاط الصناعي. بينما يترك البعض الآخر أمر استغلالها للأفراد، إيمانا بأفضلية الاستغلال الخاص على الاستغلال الحكومي. باعتبار أن هذا المجال يحتاج إلى أحدث طرق الإنتاج التقنية .

وأخيرا،فان بعض الدول تفضل الاحتفاظ بملكية المناجم والمحاجر وترك أمر استغلالها للأفراد مع الإشراف عليهم وإلزامهم بدفع عائد للدولة طبقا للاتفاق الذي يعقد في هذا الصدد. ويكون هدف الدولة من الإشراف حماية الثروة المعدنية من نفاذها المبكر.

ثانيا – الدومين الصناعي والتجاري:

كما ذكرنا من قبل أن ترك الدولة لدورها كدولة حارسة واتجاهها إلى دور الدولة المتدخلة، قد أدى إلى زيادة تدخل الدولة في المجالات المختلفة المتعلقة بالنشاط الاقتصادي، مما ترتب عليه تملك الدولة لمرافق عامة صناعية أو تجارية تمارس من خلالها نشاطا تجاريا أو صناعيا شبيها بنشاط الأفراد أو المشاريع الخاصة.

ولا يقتصر الأمر على ذلك،بل اتسع نشاط الدولة وشمل أدائها للتجارة والصناعة رغبة في تحقيق مصلحة الأفراد. وإذا كانت الدولة في سبيل قيامها بهذه الأنشطة تسعى إلى تحقيق الربح، فان هذا لا يعني تخليها عن دورها الأساسي في توفير خدمة للأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية حماية لهم من المشاريع الخاصة. فقد تقصد الدولة من القيام ببعض المشاريع الخاصة الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن

الوطـــني تتمثل في خدمة المجهود العسكري وضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدات العسكرية.

واستنادا إلى ذلك فان الدولة قد تقوم بهذه المشاريع بقصد تحقيق أغراض اقتصادية مثل قيام الدولة بالمشاريع الصناعية اللازمة لتنمية البنية الأساسية في الاقتصاد الوطني، كمشاريع الطاقة والمشاريع الصناعية الثقيلة وإنشاء محطات الكهرباء والماء. وكلها مشاريع تحتاج لرؤوس أموال ضخمة لا يقوى عليها الأفرادَ. أو بغرض تحقيق أهداف سياسية واجتماعية تتمثل في المشاريع العسكرية والمشاريع المتعلقة بتوفير السلع ذات الاستهلاك الواسع، وخاصة الغذائية منها، للأفراد بأسعار زهيدة.

وأخيرا قد يكون الغرض ماليا، مثال ذلك احتكار معظم دول العالم تجارة التبغ والكحول و الكبريت.

وقيام الدولة بهذه المشاريع، أيا كان الغرض منها، يعني تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية.

وتتمثل هذه الإيرادات في صورتين أساسيتين:

أ – الثمن العام Prix Public :

يقصد "بالثمن العام" القابل الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجاري أو صناعي. وبذلك فهو ثمن السلع والخدمات التي تنتجها وتبيعها المؤسسات العامة الصناعية والتجارية تمييزا له عن الثمن الخاص الذي تحصل عليه المؤسنسات الخاصة نظير بيعها لمنتجاها من السلع و الخدمات.

وبطبيعة الحال،فان الثمن العام يحقق إيرادا عاما للدولة، ويتمثل في الأرباح التي تحققها الدولة من بيع هذه المنتجات.

أما عن كيفية تحديده، لا توجد، في حقيقة الأمر، قواعد عامة موحـــدة يمكن الارتكاز عليها عند تحديد أسعار ما تنتجه المؤسسات العامـــة مـــن ســـلع وخدمات إذن يختلف الأمر بحسب نوع السوق والهدف من هذه المؤسسات.

ويستدعي ذلك ضرورة التفرقة بين الحالات التي تمارس فيها الدولة نشاطها التجاري والصناعي على سبيل المنافسة بينها وبين مشاريع الأفراد، وبين الحالات التي تتمتع فيها الدولة بمركز احتكاري بشأن أنواع معينة من السلع.

ففي حالة المنافسة الكاملة، فان الدولة هنا مثلها مثل الأفراد تسعى إلى تحقيق أقصى ربح ممكن، ومن ثمّ فان تحديد الثمن العام يخضع لقوى العرض والطلب. وهنا يسمى الثمن بالعام رغبة في تمييزه عن الثمن الخاص المتعلق بمشاريع وأنشطة الأفراد،حيث يسود سعر واحد في السوق لا تملك المشاريع العامة زيادته أو إنقاصه. أما الحالات التي تتمتع فيها الدولة بمركز احتكاري بالنسبة لبيع أنواع معينة من السلع فهي تمثل العنصر الثاني لإيرادات الدومين الصناعي والتجاري.

ب – الاحتكار الجبائي Monopole Fiscal :

في بعـــض الحـــالات تقوم الدولة، باستعمال سلطاتها، بفرض حظـــر عـــلى الأفراد والمشاريع الخاصة بشأن القيام بمشاريع تجارية أو صناعية معينة وذلك بقصد تحقيق أغراض معينة. وفي هذا الصدد تتمتع الدولـــة بمركـــز احتكاري وتنفرد بتحديد ثمن السلع والمنتجات التي تحتكرها لتحقيق أحد أمرين:

1ـ أن يكون الهدف من الاحتكار هو تقديم السلع الضرورية للاستهلاك بأسعار في مقدرة شرائح المجتمع المختلفة، وخاصة ذوي الدخل المحدود. ولذا تخشى الدولة اتجاه المشاريع الخاصة إلى رفع أسعارها لعلمها بمدى احتياج الأفراد لها باعتبارها سلع ضرورية استهلاكية.

وفي الواقـــع، فان الدولة لا تسعى إلى تحقيق إيراد مالي، ولكن لحماية الأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية. مثال ذلك الخبز، المـــاء، الكهرباء والمواصلات ...الخ. فالدولة هنا لا تسعى مطلقا إلى تحقيق الربح،بل في بعض الأحيان قد يحملها خسارة (الدعم) و لكنها تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية معينة.

2 – أن يكون الهدف من الاحتكار للنشاط الصناعى أو التجاري هو الرغبة في تحقيق إيراد مالي، وهذا ما يطلق عليه بالاحتكار المالي.

ويتم ذلك بشأن السلع واسعة الانتشار، ويكون الطلب عليها غير مرن، بحيث تستطيع الدولة أن تحدد السعر الذي تختاره لها دون يترتب ذلك نقص في طلبها الكلي بنسبة أكبر وبالتالي نقص في الأرباح المحققة. ومن أهم أمثلة هذه السلع "التبغ"كما هو الحال في عدة دول من العالم من بينها الجزائر،حيث قامت بتحريم زراعة التبغ على الأفراد، واحتكارها لها، ومن ثم استقلالها في تحديد سعره، بل وأيضا فرض رسوم مرتفعة على المستورد منه رغبة في تحقيق إيراد مالي ضخم.

و ممـــا هو جدير بالذكر أن الاحتكار المالى المتعلق بالدولة لا يختلف كثيرا عن الاحتكار الخاص المتعلق بالمشاريع الخاصة. ففي كلتا

الحالتين يسعى المحتكر إلى التوازن لتحقيق أقصى ربح ممكن. وقد ثار الخلاف بين الكتاب حول تحديد حالة الاحتكار الجبائي للدولة. فهناك من يرى أن السعر في حالة الاحتكار الجبائي يتحدد عند مستوى أعلى من المستوى الذي يتحدد عنده السعر في حالة الاحتكار الخاص، وأن الفرق بينهما يمثل ضريبة مستترة أو غير مباشرة. بينما يرى البعض الآخر أن الفرق بين نفقة الإنتاج مضافا إليها ما يمكن اعتباره ربحا عاديا للمؤسسة،و بين السعر الذي تباع به السلع التي تحتكرها الدولة ،يعتبر ضريبة غير مباشرة .

وأصحاب هذا الرأي يرون أن الدولة في حالة الاحتكار الجبائي، تسعى إلى تحقيق إيراد عام عن طريق ممارسة الاحتكار بالنسبة لنوع معين من السلع. وأنصار هذا الرأي يبنون تحليلهم هذا على أساس وجوب اعتبار إيرادات الاحتكار الجبائي من بين الضرائب غير المباشرة و ليس من بين إيرادات الدومين الخاص.

ومهما كان الأمر، فالقول بأن الاحتكار الجبائي للدولة يماثل الاحتكار الخاص للأفراد قد يثير بعض الالتباس، إذ، لو أخذنا الأمر بمنطق سليم، فان الاحتكار الجبائي للدولة ,بالمفهوم السالف الذكر لا يمكن أن يشمل كافة أنواع السلع الضرورية وغير الضرورية، الاستهلاكية والاستثمارية،نظرا لأنه لا يتصور أن تقوم الدولة باستغلال حاجة الأفراد لسلع ضرورية استهلاكية وتقوم برفع سعرها من أجل تحقيق أقصى ربح ممكن. إذ أن في ذلك مخالفة للاعتبارات الاجتماعية التي يجب على الدولة مراعاتها. ولذا فان التشابه هنا فقط في الغرض (تحقيق الربح) وليس في طبيعة السلعة.

ثالثا – الدومين المالي:

يقصد بالدومين المالي الأسهم والسندات المملوكة للدولة والتي تحصل منها على إيراد مالي يتمثل في الأرباح والفوائد وتمثل إيرادا للخزينة العمومية.

ويعتبر هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص. وقد ازدادت أهميته في العصر الحديث وحدث تطور في مضمونه. فلم يعد مقتصرا على حق الدولة في إصدار النقود ولكنه اتسع ليشمل الأسهم، بصورة خاصة، التي تمثل مساهمة الدولة في المشاريع الاقتصادية المختلفة [1]، أو قيام الدولة باستثمار أموالها عن طريق شراء سندات ذات فائدة مرتفعة. وقد ساهم ذلك في إمكانية الدولة من الإشراف على القطاع الخاص والسيطرة على بعض المشاريع ذات المصلحة العمومية من أجل توجيهها إلى تحقيق الفائدة العامة.

وتسعى الدولة إلى ممارسة النشاط المالي ليس فقط من أجل تحقيق إيرادات مالية و لكن أيضا لتحقيق أهداف سياسية أو اقتصادية معينة. فشراء الدولة لأسهم أو سندات معينة من شأنه أن يشجع الأفراد على شراء الأسهم أو السندات الخاصة بالمؤسسات التي تشارك فيها الدولة مما يؤدي إلى نجاح حركة التنمية الاقتصادية التي تحتاج إليها البلاد.

وفضلا عن هذا، فان بعض الدول تسمح للممولين بتسديد نسبة معينة من بعض الضرائب في شكل سندات محددة، مما يترتب عليه زيادة ما تمتلكه من أوراق مالية. كذلك يتمثل الدومين المالي فيما تلجأ

---

(1) أي المشاريع التي تجمع بين الملكية العامة و الملكية الخاصة.

إلـــيه بعض الدول من إنشاء مؤسسات الاقتراض المختلفة، الاقتصادية والاجتماعـــية والعقارية والحرفية مما يأتي بفوائد تمثل إيرادات للدولة، هـــذا فضلا عن فوائد القروض التي تمنحها الدولة للهيئات العامة المحلية وللمؤسسات العامة(1).

المبحث الثاني
الـــــرســـــوم

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة، وتتميز بأنها من الموارد المالية التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية منتظمة ومن ثم تقوم السلطات العمومية باستعمالها في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة. ومما هو جدير بالذكر، أن الرسوم التي يدفعها الأفراد مقابل الخدمات الخاصة التي يحصلون عليها من المرافق العامة، أي أنها مقابل للخدمات.

ويعد الرسم من أقدم مصادر الإيرادات العامة، حيث كان يمثل في العصـــور الوسطى أهمية كبيرة تفوق الضرائب. ويرجع ذلك إلى عدة أسباب:

1- أن في ذلك الزمن كانت العلاقة بين الدولة ومواطنيها أشبه ما تكون علاقة تعاقدية، حيث كانت الدولة تقدم خدمات معينة للأفراد بواسطة مرافقها الإدارية، مقابل التزام الأفراد بدفع مبلغ معين في شكل رسوم.

---

(1) د.عادل حشيش و د.مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص186.

2- كان الملوك وأمراء الإقطاع يحبذون اللجوء إلى الرسوم بدلا من الضرائب. حيث أن فرض الضرائب كان يتطلب موافقة البرلمان، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من طرف هذه الهيئة ومن ثم كانت أسهل في فرضها.

إلا أنه مع تطور دور الدولة وازدياد تدخلها لتحقيق الصالح العام ككل، أصبح من أهم مهام الدولة إشباع الحاجات العامة وتقديم الخدمات للأفراد بمقابل أو بدون مقابل، خاصة للأفراد الذين لا يستطيعون دفع مقابل لهذه الخدمات. على أن يتم تمويل هذا النشاط من الاعتمادات التي تخصص لكل مرفق في الميزانية العامة. ومع مرور الوقت تناقصت أهمية الرسوم، إذ لم تعد مصدرا هاما لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة وهي بصدد تقديم خدماتها للجمهور أضف إلى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمرا متروكا لإرادة الدولة، بل أصبح فرضها يتم استنادا إلى القانون. ومنه يستلزم الحصول على ترخيص مسبق من طرف البرلمان على فرض الرسوم كمقابل لبعض أوجه أنشطة المرافق العمومية.

ومن بين أهم الرسوم ذات المرودية الغزيرة تلك الرسوم التي تقع على رقم الأعمال وبالتحديد الرسم على القيمة المضافة الذي توسع استعماله بشكل رهيب في أكثر من 120 دولة في العالم .

بصفة عامة يتوفر الرسم على الكثير من الأهمية بالنسبة لبعض مؤسسات الدولة، المركزية والمحلية، حيث تعتمد عليه الدولة للحصول على إيراداتها التي لا يمكن أن تحصل عليها عن طريق الضرائب.

وفي تحليلنا ودراستنا للرسم سنتطرق إلى ماهية الرسم وخصائصه (**المطلب الأول**) وإلى طرق وكيفيات تقديره (**المطلب**

الثاني) لنأتي فيما بعد إلى مقارنة و تعديد أوجه الاختلاف بين الرسم وبعض مصادر الإيرادات العامة الأخرى (**المطلب الثالث**) وأخيرا نتعرض إلى الرسوم على رقم الأعمال وبالتحديد إلى الرسم على القيمة المضافة (**المطلب الرابع**).

المطلب الأول
ماهية الرسم و خصائصه

يمكن تعريف الرسم أنه "**مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة ،أو إلى إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليه الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل**".

ومن هذا التعريف للرسم يظهر لنا أن الرسم يتميز بخصائص هامة تقوم بتحديده وهي على النحو التالي:

أولا – الصفة النقدية للرسم:

كان الرسم قديما يحصّل في صورة عينية، وفقا للأوضاع الاقتصادية العامة السائدة في ذلك الوقت. ومع تطور دور ومالية الدولة. وبعد أن أصبحت النقود هي وسيلة التبادل الرئيسية، صار ضروريا أن يتم دفع الرسوم في صورة نقدية. فالدولة تؤدّي نفقاتها العامة في شكل نقدي، بالتالي فهي تحصل على إيراداتها في صورة نقدية. ومنطقيا، لا يمكن أن تتم جباية الرسم في صورة عينية أو بالعمل لفترة زمنية معينة لفائدة الإدارة العامة بل يتم فرض الرسوم بصفتها النقدية وجبايتها على نفس الشكل،كما تنص عليه، بصفة عامة، النصوص القانونية الصادرة في هذا الإطار.

ثانيا – صفة الإجبار للرسم:

يدفــع الرســم جبرا من طرف الشخص الذي يتقدّم بطلب الخدمــة. ويظهــر هــذا العنصر إلا عند طلب الخدمة، ومن ثم فان الشخص يكون له حق الاختيار في طلب الخدمة من عدمه. فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليها.أما إذا امتــنع عــن طلــبها، فبطبيعة الحال لا يجبر على دفع أي رسم على الإطلاق.

وفي الحقيقة، أن عنصر الجبر المقصود هنا، يرجع إلى كون الدولة ممثّلة في هيئاتها العمومية تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم وتلك القواعد لها صفة الإلزام، فيقوم الأشخاص على أدائه إذا ما تقدم بطلبه لإحدى الهيئات العامة للحصول على الخدمة. إذ أن تحديد قيمة الرسوم يتم بمقتضى القواعد القانونية،معبرا عن إرادة الدولة، ولا سبيل أمام الشخص إلا الانصياع لهذه القواعد أي لإرادة الدولة.

وعنصر الاختيار مرتبط بحرية الشخص في طلب الخدمة الذي هو أمر مسلم به، إلا أن قراره بطلبها، يعني ظهور عنصر الجبر، بسبب استقلالية الدولة في تحديد قيمة الرسم و طرق تحصيله دون أي اتفاق مسبق مع الشخص طالب الخدمة. ويسمى الإجبار هنا بالإجبار المعنوي الذي يصدر عن إرادة الشخص نفسه وحريته في الاختيار.

إلى جانب كل هذا ، بالرجوع إلى وظائف الدولة الأساسية، فانــه كثيراً ما يفرض على الأشخاص الحصول على خدمات بموجب قواعد آمرة مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات. مثل حالــة التعلــيم الإجباري (الإلزامي)، التطعيم الإجباري، استخراج

البطاقات الشخصية ...الخ. بحيث تعتبر كلّها خدمات يجبر الشخص على طلبها ودفع الرسوم المقررة عليها من قبل القانون للحصول عليها. ومصدر الإجبار هنا هو القانون ولذا يسمى "الإجبار القانوني".

ومهما كانت أشكال الجبر، معنوية أو قانونية كانت، فان هذه الصفة مرتبطة بالرسم تعد خدمات ضرورية وعدم طلبها من جانب الفرد تعرضه للعديد من المشاكل القانونية والاجتماعية[1].

ومن أمثلة الرسوم المقرر لاستخراج رخصة سياقة السيارة، الحصول على جواز السفر، تأشيرة الدخول إلى البلاد أو الخروج منها، رسوم التسجيل في المدرسة والجامعة، الرسوم القضائية ...الخ.

ثالثا- صفة المقابل للرسم:

يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة. وقد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه أحد المرافق العمومية لصالح الأشخاص،كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية)، أو توثيق العقود وإعلانها (رسوم التوثيق والإعلان)، أو امتيازا خاصا يمنح للشخص،كالحصول على رخصة سياقة أو جواز سفر أو براءة اختراع أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة استعمالا ينتج عنه في الكثير من الأحيان تيسير مباشرة مهنته، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ

(1) على سبيل المثال،إذا كان التعليم الإجباري يتوفر فيه عنصر الإجبار،فان التعليم غير الإلزامي و إن كان اختيارا إلا أن عدم طلب الفرد له يعد إعاقة له لاكمال مراحل تعليمه والحصول على شهادة تساعده في مواجهة الحياة،كذلك تسجيل الملكية العقارية و بالرغم من كونها غير إلزامية فعدم تسجيل الفرد لملكيته و دفع الرسوم المقررة عليها يعرضه لمشاكل عديدة قد تؤدي إلى ضياع حقه.

والطائرات (رسوم الموانئ) وبعض الطرق العامة البرية والنهرية (رسوم الطرق).

رابعا -طابع المنفعة:

يشكل طابع المنفعة في الرسم أهمية خاصة نظرا لكونه يتميز عن أهم مصادر الإيرادات العامة وهي الضرائب، وفقا لما سنقوم بدراسته فيما بعد.

فالذي يطلب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر. وإن كان بالإضافة إلى هذه المنفعة، هناك منفعة عامة تعود على المجتمع وعلى الاقتصاد الوطني ككل. ويمكن توضيح ذلك في المثال التالي: فرسوم تسجيل الملكية وإن كانت تعود بالمنفعة الخاصة على طالب الخدمة، إلا أنها في ذات الوقت تحقق منفعة عامة للمجتمع بأكمله، تتمثل في استقرار المعاملات بين الأشخاص من جهة وعدم اندلاع أي نزاع يتعلق بهذا الحق ، من جهة أخرى. كذلك الرسوم القضائية ،يلتزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة هيئة القضاء، مما يترتب عليها تحقيق منفعة خاصة، تتمثل في حصول كل منهم على حقه وضمان عدم منازعة أحد فيه، وفي نفس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة استقرار الحقوق وتوفير العدالة بين الأفراد مقابل دفع الرسوم على التعليم والتطعيم واستخراج رخصة السياقة ...وغيرها، والتي يقترن فيها المنفعة الخاصة بالمنفعة العامة الذي يعود على المجتمع من نشاط المرافق العامة للتعليم والصحة والأمن...الخ.

المطلب الثاني
تقدير الرسم و فرضه

أولا-تقدير الرسم:

تقوم الدولة بتحديد قيمة الرسم الذي يفرض على بعض خدمات المرافق العامة. إلا أنه ليس من السهل تحديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة) وهي بصدد تقدير الرسم الواجب أدائه. ويمكن أن ندخل في الاعتبار عند تقدير الرسم الواجب دفعه. ويمكن أن تأخذ بعين الاعتبار عند تقدير الرسم قواعد معينة تتمثل فيما يلي:

أ – القاعدة الأولى: مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها، وتستند هذه القاعدة أساسا إلى أن الهدف الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأشخاص وليس تحقيق الربح. أي أن الهدف منها ليس هدفا ماليا بحتا، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل في الرسم أكبر من نفقة الخدمة. وتبرير هذه القاعدة ، أنه لا يترّتب على أداء هذه المرافق لنشاطاها أن تزيد إيرادالها على نفقاها.

ب – القاعدة الثانية: أن يكون مبلغ الرسم المقرّر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له، وهذا العنصر ليست قاعدة مطلقة، فهي تتعلق ببعض أنواع الخدمات،كالتعليم العالي والخدمات الصحية. ويرجع ذلك إلى أن طبيعة هذه الخدمات، تمثل بالإضافة إلى النفع الخاص، منفعة عامة يعود على المجتمع ككل ومن ثمّ فان متطلبات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأشخاص المستفيدين بها (دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض الرسوم والضرائب بأنواعها المختلفة. زيادة على ذلك أن تقليل مبلغ الرسوم

والضرائب بأنواعها المختلفة يكون بهدف تحفيز الأشخاص على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها من جهة، ولنفعها العام من جهة أخرى. ويتم ذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة من طالبي هذه الخدمات في صورة رسوم، مما قد يمثل عائقا في سبيل طلب الأشخاص لها،كما هــو الحال بالنسبة للخدمات الصحية. بل قد يصل الأمر، في كثير من الأحــيان، إلى أن تقــوم الدولــة بتقرير الحصول على هذه الخدمات بالمجان، أي بدون دفع أي رسوم على الإطلاق.كما هو الحال بالنسبة للتطعــيم - خاصــة تلك المقررة لفائدة الأطفال- فالمنفعة العامة هنا تفــوق المنفعة الخاصة في الأهمية وفي حالات أخرى تجعل الدولة طلب هــذه الخدمــة إلزامــيا على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها،كتسجيل المواليد الجدد في السجلات المدنية.

جـ - القاعدة الثالثة :أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له ، ويتعلق الأمر هنا ببعض أنواع الخدمات، ويكون الهدف منها إما تحقيق إيراد مالي للخزينة العمومية،كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق، إذا زادت على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة. وإما التقليل من طلب الأشخاص على الخدمة موضوع الرسم كما هو الحال بالنسبة لرسوم الاستجمام في بعض الشواطئ.

وقــد ثار نقاش كبير بين مفكري المالية العامة حول الزيادة في قــيمة الرســم بصورة تفوق الخدمة المقابلة له. فاعتبرها البعض بمثابة ضريبة خفية. إلا أن هذا قد يخالف الحقيقة، بسبب الاختلاف الواضح بــين الرســم والضريبة سواء من ناحية التقنية المالية أو النظرية العامة للضريبة ، ولذا فان زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها في إطار السياسة

المالـــية الـــتي تحكم تقدير قيمته والهدف منه أو الأهداف السياسية أو الاجتماعية.

ورغم من تعددّ هذه القواعد، فان ذلك لا يلغي أن الهدف من تأسيس الرسم هو غرض مالي من أجل الحصول على إيرادات للخزينة العمومية، إلى جانب تنظيم عمل استعمال المرافق العامة للدولة من طرف المواطنين.

ثانيا – فرض الرسم:

وفرض الضريبة يتم بالاستناد على كونه يدفع جبرا من الأشخاص إلى الدولة . ويكون للدولة، في هذا الإطار، حق الامتياز على أموال المدين. وبموجب ذلك، فان فرض الرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة ومؤسسات الدولة ومرافقها العامة، بل يستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها. ولذا فلا بد من موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم، وإن كان فرضها لا يستلزم إصدار قانون بل يكفي فيه أن يتم بناء على قانون. ويقصد من ذلك، أن يصدر قانون يخول للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العامة. والهدف من ذلك، تعدد أنواع الرسوم وتنوع القواعد التي تتبع في تقديرها، ولذا فان السلطة التنفيذية تكون لديها قدرة أكبر من سلطات الدولة على إجراء هذا التقدير. ومن ثم تكفي القرارات الإدارية ولفرض الرسوم يجب أن تستند هذه القرارات إلى قوانين ترخص بفرضها وفي حدود هذه الرخصة، وإلا كانت هذه القرارات باطلة لعدم شرعيتها. والهدف من فرض الرسوم بناء على قانون سببها ضرورة الرقابة التشريعية ولضمان عدم إساءة استخدام هذا الحق من طرف الإدارة.

وفــرض الرسم، بهذه الصورة، يكون أسهل من فرض الضريبة التي تسلتزم إصدار قانون،كما سنبين فيما بعد. وبالرغم من ذلك، فقد تقلصّــت أهمــية الرسوم كمورد مالي بالنظر إلى تغيّر مفهوم الدولة ودورهــا في أداء الخدمة العمومية، مما أدّى إلى زيادة أهمية الضرائب كمــورد نابع من السيادة الوطنية ومصدر هام لإيرادات الدولة. إلى جانب ذلك فالرسوم تفتقد إلى عنصري المرونة والغزارة اللازمين لأيّ نظــام مالي حديث. فمن الصعب الحصول على إيرادات مالية كبيرة مصدرها الرسم،كما أنه من الصعب زيادة حصيلته كلما اقتضى الأمر. بالإضــافة إلى كونــه يفرض دون مراعاة للظروف الاجتماعية لدافع الرسم مما يتنافى مع مبدأ العدالة الاجتماعية.

وفي بعض الحالات المتعلقة بإعفاء بعض الفئات من الرسم، من ذوي الدخــول المنخفضة، لا بد أن يحدد القانون الشروط الضرورية التي يجب أن تتوفر في الشخص حتى يتمتع بالإعفاء.

وبــناءا على هذه الاعتبارات، تقلصّت أهمية الرسم، بل اتجه الــتفكير المــالي و الاقتصــادي نحــو إلغائــه فيما يخصّ العديد من الخدمات،كانــتقال الســلع داخل إقليم الدولة. و من جهة أخرى، تحولــت العديــد من الرسوم إلى ضرائب كرسوم التسجيل التي تزيد زيــادة كــبيرة على تكاليف مرفق التسجيل أو التوثيق، لذا فهي تعد ضرائب غير مباشرة رغم احتفاظها بالتسمية كوضع شائع.

ولا يعني تضاؤل أهمية الرسوم في العصر الحديث اختفاؤها كلية. فما زالت الأنظمة المالية الحديثة تستخدم الرسوم مقابل خدمات المرافق العامة كنوع من تنظيم تسييرها، خصوصا بعد ظهور العديد من المبتكرات الحديثة،كالأقمار الصناعية والإنترنت وغيرها. مما جعل

الدولة تفرض رسوما على طالبي هذه الخدمات،كنوع من تحمّل المستهلكين لجزء من تكاليفها من خلال الرسوم المفروضة عليها.

المطلب الثالث

أوجه الاختلاف بين الرسم و بعض صور الإيرادات العامة الأخرى

نظرا للخلط الشائع بين الرسم و بعض صور الإيرادات العامة الأخرى، رأينا أنه من الضروري ضرورة إيقاف التفرقة بينه و بين كل من الثمن العمومي والضرائب بصورة خاصة لتحديد مفهوم كل منهم.

أولا – الرسم و الثمن العمومي:

يقصد بالثمن العام ما **يدفع مقابل خدمة تؤديها هيئة عمومية سواء، لأهميتها وضرورة إتاحة الفرصة للاستفادة بها من جميع الأشخاص أو لكونها عرضة للاحتكار وللبيع بأثمان مرتفعة إذا تركتها الهيئات العمومية للمؤسسات الخاصة.** وبذلك يتميز الثمن العمومي عن الثمن الخاص الذي تحصل عليه المؤسسات الخاصة عند بيع منتجاتها من سلع وخدمات.

وأوجه الشبه بين الثمن العمومي والرسم هو أنهما إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه في تغطية نفقاتها. وأن الهدف من كل منهما يحصل على منفعة خاصة. كما أن هناك قدرا من التناسب بين المنفعة التي يحصل عليه الشخص وحجم تكاليف الخدمة لكنهما يختلفان من حيث التقنية المالية لكل منهما. ويمكن تحديد هذا الاختلاف على النحو التالي:

1- بالـــرغم من أن كلاهما يحقق منفعة خاصة إلى جانب المنفعة العامة، إلا أنه إذا كانت المنفعة الخاصة المتحققة أكبر من المنفعة العامة فان ما تحصل عليه الدولة مقابل السلعة أو أداء الخدمة هو ثمن عمومي. أمـــا إذا كانـــت المنفعة العمومية المتحققة أكبر من المنفعة الخاصة فان الدولـــة تحصـــل في مقابل أداء الخدمة على رسم يدفعه المستفيد من الخدمة. ومما هو جدير بالذكر، أنه قد لا تقترن المنفعة الخاصة في إطار الثمن العمومي بأية منفعة عامة.

2 ـــ يتم فرض الرسم استنادا إلى قانون، أي بموجب قرارات أو مقـــررّات إداريـــة مـــن جانب السلطة التنفيذية تحت رقابة السلطة التشـــريعية. فالســـلطة العمومية هي التي تقوم لوحدها بتحديد قيمته وتحديـــد كافـــة الأحكام القانونية المتعلقة به دون تدخل من جانب الأشـــخاص. أما الثمن العمومي فيتم تحديده بقرار إداري من طرف المؤسســـة العمومـــية المنتجة للسلع و الخدمات. ويتم تقديره بنفس طـــريقة تقديـــر الثمن الخاص أي بموجب قانوني العرض والطلب في السوق دون تدخل من جانب السلطة العامة.

ومـــنه تمارس الدولة نشاطها في ظل المنافسة الكاملة أو في ظل الاحتكار حيث يطبق قوانين كل حالة بشأن تحديد الثمن العمومي.

وبناء على ذلك، فمن الممكن أن نتصورّ تعدد الثمن من حيث قيمـــته طبقا لقوانين السوق السائدة وظروف الطلب والعرض، بينما تكون قيمة الرسم واحدة بالنسبة للجميع.

3 - يـــتم دفع قيمة الرسم بصفة إجبارية من طرف الأشخاص، ويكـــون للدولـــة حق الامتياز على أموال طالب الخدمة (المدين) أما الـــثمن العمومـــي فهـــو اختياري إلا إذا كانت الدولة تتمتع بمركز

احتكاري قانوني أو فعلي بالنسبة لإنتاج السلعة أو الخدمة. ولا يكون للدولة نفس الضمانات (حق الامتياز) كما هو الحال بالنسبة للرسم.

4 – يمكن تحويل الرسم إلى ضريبة (كما سبق بيانه) عن طريق إصدار قانون (قانون المالية)، أما الثمن العمومي فلا يمكن تحويله إلى ضريبة.

5 – إن أهمية الرسوم، كمصدر للإيرادات العامة، أخذت تؤول شيئا فشيئا نحو التقلص. بينما أهمية الثمن العمومي تتوقف على مدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. فإذا كانت دولة منتجة أو متدخلة ازدادت أهمية الثمن العمومي. أما إذا انحصر دورها في كونها دولة حارسة ازدادت أهمية الرسوم وتضاءلت أهمية الثمن العمومي.

ثانيا–الرسم و الضريبة:

يتشابه كل من الرسم و الضريبة في عنصر الإجبار، إلا أن الاختلاف الرئيسي بينهما يتمثل في أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص ويحصل من خلالها على منفعة خاصة يشبع حاجاته مباشرة بالإضافة إلى المنفعة العمومي التي تعود على المجتمع ككلّ بصورة غير مباشرة.

أما الضريبة – كمصدر هامّ للإيرادات العامة– فهي تفرض بدون مقابل، حيث تعتبر مساهمة من الشخص في تغطية جزء من النفقات العامة. وترتيبا على ذلك فان تحديد قيمة الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد،بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكليفية أو المالية للمكلف بالضريبة. فهناك اختلاف واضح في طبيعة كل من الرسم والضريبة.

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون في صورة قرارات إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية نظرا لحساسية ولخطورة هذا المصدر التمويلي. ونظرا للأهمية التي تكتسيها الضريبة سنخصص لها الفصل الثالث لنتمكن من شرحها بصورة وافية.

الفصل الثالث

النظرية العامة للضريبة

يمكن أن نعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة. وقد مثلت الضريبة خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المالية. وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة، فقط، ولكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة، ولما تحدثه من إشكالات تقنية و اقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

يظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد الذي كان سائدا في المجتمع، بل، كذلك بالتنظيم الاجتماعي وبطبيعة الخدمات المنتظرة من جانب الدولة. فمنذ العصور الأولى، عرف الإنسان الضريبة التي كانت تحصّل في صورة عينية يدفعها الفرد جبرا إلى السلطة العمومية كنوع من المشاركة في تغطية النفقات العامة، وقد عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة سنوية وإجبارية. أما في العصور الوسطى، كان تسديد الضرائب من طرف الأفراد يتمّ في شكل ساعات عمل (السخرة) أو عينيا (أعمال تعبيد الطرقات أو التموينات بالحبوب والمواد الزراعية) وهذا لضمان الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة العمومية والمتمثلة في الأساس في ضمان الأمن من الاعتداءات

الخارجية وفي بناء المنشآت القاعدية التي تمكن من تسهيل عمليات المواصلات .

وقد سمحت عملية فرض الضريبة العينية بتلبية معظم حاجيات الدولة من نفقات والتي تمكّنت من خلالها الحصول على اليد العاملة بمطالبة كل "سيّد" بتقديم عدد من عبيده أو عماله أو جنوده وهذا حسب مرتبته داخل هرم السلطة في الدولة والحصول من عند كل ملاّك الأراضي على الغلال والمحاصيل الزراعية.

ومع تطور المجتمعات، اضطرت السلطات العمومية إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم عند فرض الضرائب بعد ثورات سياسية دموية عرفتها أوربا. ومن هنا ظهر وتأكد حق البرلمانات في التخصّص بسنّ القوانين المتعلقة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات الأخرى. وقد أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة على فرض الضرائب والترخيص لها، باعتبار ذلك يعتبر من المبادئ الأساسية في الدول الديموقراطية.

ويجب أن نشير أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد يكون شبه كليا، وهذا باستثناء بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتي تتوفر على ثروات تغنيها عن فرض الضرائب.

كذلك، وبالرغم من تحصيل الضرائب في صورة نقدية، بقيت الدولة تطبق المبادئ الأساسية للضريبة: فالدولة تحدّد وعاء الضريبة (كقيمة الدخل، قيمة الملكية المنقولة أو العقارية) التي يطبق عليها سلّم حسابي أو معدّل، وتقوم بتحصيل الضريبة (مساوية للوعاء مضروبة في المعدّل المطبق) لدى الشخص الذي يدفع الضريبة أو ما يسمّى بالمكلّف بالضريبة.

إن الأهمية التي تتصف بها الضريبة، تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف جوانب الضريبة حتى نتمكن من إعطاء صورة واضحة للآليات التي تسيرها والقواعد التي تحكمها وعلى هذا الأساس قمنا بدراسة النظرية العامة للضريبة، بالتطرق أولا إلى ماهية الضريبة (**المبحث الأول**) ثم عرض تنظميها والقواعد الضابطة لها (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول

ماهية الضريبة

سنحاول من خلا ل هذا المبحث التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الضريبة حتى نتمكن فيما بعد فهم دورها في الفضاء الاقتصادي، على هذا الأساس سنتطرق إلى تعريف الضريبة واستعراض خصائصها (**المطلب الأول**) لنأتي فيما بعد إلى تقديم الأسس القانونية للضريبة (**المطلب الثاني**) وكذا القواعد العامة التي تنظمها (**المطلب الثالث**) وفي الأخير سنتحدث عن الأهداف التي ترمي إليها وأغراضها (**المطلب الرابع**).

المطلب الأول

تعريف الضريبة و خصائصها

أولا – تعريف الضريبة:

في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون

مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"[1].

وتعرف كذلك بأنها "**اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية**"[2]. والقانون المتضمن لقواعد الضريبة مستمد من مصادر عدة، هي على وجه الخصوص: الاتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتفادي الازدواج الضريبي وتسهيل المساعدة الجبائية المتبادلة (لها سلطة أعلى من القانون الداخلي)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذهب الإداري (مجموع القرارات واللوائح الإدارية) ومجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب وتطبيقاتها.

إذن فالضريبة بأنها "**فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية ،بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"**[3].

انطلاقا من مجمل هذه التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، لها طابع إجباري ونهائي وهدفها يتمثل في تغطية الأعباء العامة للدولة أو تغطية تدخلات السلطة العمومية في المجتمع:

---

(1) Pierre BELTRAME : « **La Fiscalité en France** », HACHETTE LIVRE, 6 éme édition, 1998, p 12.
(2) Raymond MUZELLEC : « **Finances Publiques** », Editions Dalloz, 8 éme édition, 1993, p 423.

(3) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، صفحة 115.

ثانيا – خصائص الضريبة:

1. الضريبة ذات شكل نقدي:

يتعلّق الأمر باقتطاع نقدي، وهذا ما يفرّقها عن تسخير الأشخاصوالسلع. يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.

ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية، نظرا لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية. ويظهر ذلك جليا في العصور الإقطاعية، حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الزمن وتماشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن النفقات العامّة، بدورها، كانت تتمّ في صور عينية. إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معيّن (السّخرة).

وإذا كانت هذه هي الوضعية الشائعة في ذلك الزمن نظرا لواقع الاقتصاديات والمبادلات العينية وعدم انتشار استعمال النقود، لكن الأمر قد تطورّ كثيرا في العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود هي وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر انتشارا مما أدى بصورة حتمية، أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أنّ كافة المعاملات، على مختلف جوانب النشاط الاقتصادي، تتم بصورة نقدية.

وبما أنّ النفقات العامّة تتمّ في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة،والضرائب بصورة خاصة،تحصلّ في صورة نقدية.

إن فرض الضريبة وتحصيلها بالصورة النقدية لا يعني، بشكل مطلق، عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية. كلّ ما في الأمر أن هذه العملية لا تتمّ إلاّ في نطاق ضيّق وفي الظروف الاستثنائية البحتة، حالة الحروب مثلا، أو في الحالات التي تكون فيها الدولة في فترة انتقالية من النظام الاشتراكي إلى الليبرالي. وبالتالي وموازاة مع سياستها الاقتصادية الجديدة، فإنها ترغب في توسيع دائرة ملكيتها.

ولذا فيمكن أن تحصلّ الدولة جزء من الضرائب في شكل إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من ممتلكاتهم.

وهذا الاستثناء عن القاعدة العامّة يجب عدم التوسع فيه. والقاعدة العامة، وفيما عدا الحالات الاستثنائية المحدودة، تقول في أخذ الضريبة شكلا نقديا باعتباره يلائم الظروف والأنظمة المالية الحديثة (النظام النقدي).

ويتفوق الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدّة أوجه :

أ – أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في طريقها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرّضها للتلف. وكلّها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة؛

ب – أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكلّ شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملّها كل شخص في إنتاج محصوله، وما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها؛

جـــ-عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية والمالية الحديثة،كما سبق ذكره.

2 – الطابع الإجباري و النهائي للضريبة:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة[1] فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار. ويفهم من لفظ الإجبار، الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية.

فالضريبة تفرض بطريقة أحادية (صادرة عن الدولة) ويحصل باستعمال الجبر، حيث يوجد جهاز كامل للجبر والعقوبات مؤلف بهدف إلزام المكلف بالضريبة على الدفع. يمكن أن يظهر الجبر في أنه تهديد بسيط، ففي حالة رفض أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخليص دينه الضريبي.

إن مفهوم الجبر للضريبة يجعل منه معاكسا لمفهوم القرض، والذي هو عبارة عن فعل إرادي، حيث لا يمكن إجبار أحد على اكتتاب قرض عام .عكس إدارة الضرائب التي تجبر المواطن على أداء ضريبته المترتبة عن ممارسة نشاطه .في هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة بموجب قوانين وأوامر السلطة العمومية، لكن لا يتم تحصيلها لفائدة الدولة فقط لكن بعض الضرائب أو أجزاء من الضريبة تخصص لصالح الجماعات المحلية.

(1) P-M.GAUDME , Op cit, p 23.

إن الضريبة بطابعها السلطوي بالرغم من أنه في بعض الأحيان تسمّى بالمساهمة أو الاشتراك. هذه التسميات في الحقيقة ترجع أو تنسب إلى الرضى الجماعي بالضريبة.

بالفعل، فهذه الأخيرة لا يمكن أن تؤسّس أو تحصّل إلا عندما يكون القانون المتعلق بها مصوتّا عليه من قبل البرلمان والذي يتألف من ممثّلي الشعب. أي يجب أن تصدر الضريبة بقانون وليس بناء على قانون.

وفي حقيقة الأمر، إن حق السلطة التشريعية، ممثلة في البرلمان، في فرض الضريبة يقصد به عدم تحكم الحكومة إذا ما ترك أمر فرضها دون رقابة من ممثلي الشعب. إلى جانب هذا، فالضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأسيسا على رابطة التضامن الاجتماعي بينها وبين الدولة التابعين لها، و لذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بأمر أو بقرار إداري، بل يجب أن تصدر بقانون.

ويوضح التطور القانوني للنظام الضريبي في العديد من الدول كبريطانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير هذا المبدأ الدستوري، والذي أصبح الآن مبدأ هاما راسخا ومنصوصا عليه في كافة دساتير دول العالم .

بالإضافة إلى ذلك، فإن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردّها لهم أو تعويضهم إياها. وبذلك تختلف الضريبة كما قلنا عن القرض العام الذي تلتزم الدولة بردّه إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتّبة عن مبلغه.

إن قيام المكلف بالضريبة بدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة. ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

رغم هذا فالفرد ينتفع بالخدمات التي تضعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة، خاصة أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الشخص يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء...الخ ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عنصرا وفردا من أفراد المجتمع وهذه المنفعة ليست حكرا عليه وحده ولكنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع.

واستنتاجا مما تقدمنا به، فإن الضريبة لا تدفع مقابل منفعة خاصة، كما أن تحديد مقدارها لا يتم على أساس حجم استفادة الشخص بالخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكليفية للفرد[1]. أي مقدرته على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة. والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة بناء على معطيات اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية. ولذا لا بد من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر في مقدرته التكليفية.

وتبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأفراد المقيمين في الدولة من مواطنين وأجانب باعتبارهم يتمتعون بجميع الخدمات التي

(1) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة. ويقصد بالدخل هنا الدخل الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل. أي الدخل الفردي الصافي.

تقدمها مرافق الدولة المختلفة. ويعتبر هذا العنصر هو وجه الاختلاف بين الضريبة والرسم،كما رأينا سابقا.

3 – مفهوم تغطية الأعباء العامة:

تضمّنت النظرية الكلاسيكية، أن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الرئيسي للضريبة وأن هذه الأخيرة لا يمكن أن يكون لها أي تأثير على الشؤون الاقتصادية.

إن هذا المفهوم، الذي يحصر دور الضريبة في تمويل صناديق الخزينة العمومية ويمنحها وظيفة مالية بحتة، يرتبط بعنصر الدولة الحارسة.

فكيف يمكن للضريبة أن تكون لها وظيفة اقتصادية واجتماعية بينما هي أداة دولة تتحفظ على التدخل فيالميدان الاقتصادي والاجتماعي؟[1]، في الحقيقة تعتبر هذه الخاصية مبدأ دستوريا أفرزها الثورات السياسية الكبرى التي عرفها التاريخ،كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789.

ولم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه بوضوح، إذ أنه يعدّ من المبادئ الدستورية العامة البديهية التي يجب اتباعها رغم عدم وجود نص دستوري صريح يقرّ بوجودها.

ونجد كذلك تضمن دستور الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1787 نفس المفهوم، في المادة الأولى من الجزء 8: "يمكن أن يتم تأسيس الضرائب من طرف الكونغرس بغرض تسديد الديون، القدرة على الدفاع المشترك ورفاهية الولايات المتحدة الأمريكية". وقد نالت هذه المادة حظها من الانتقادات مادام أنها تحظر على الضريبة أن تكون لها أغراض اقتصادية أو اجتماعية، وبالتالي فرض حيادية لأدائها.

---

(1) P-M.GAUDMET :Op cit, p 23.

لكن في الحقيقة يمكن أن تلعب الضرائب، زيادة على دورها في تمويل الخزينة العمومية، دورا مهما في تحفيز الاستثمارات (وظيفة اقتصادية) وفي إعادة توزيع الدخل الوطني (وظيفة اجتماعية). وهذا ما سنقوم بتقديمه فيما بعد.

المطلب الثاني
الأسس القانونية للضريبة

عملت نظرية المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها. ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة. أولهمّا نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي .

وسنقوم بالتعرض لكلتا النظريتين فيما يلي

أولا– نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي:

لقد كان لهيمنة أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر. فالنظرية التقليدية قد حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة، والمتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة.وعلى أساس ذلك فإنّه لولا استفادة المواطنين بهذه الخدمات لما كان هناك حجية قانونية لفرض الضريبة وإلزام الأفراد بأدائها.

ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي Le contrat social[1] . وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر. ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياقم لحماية باقي أفراد المجتمع،كما أهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

واختلف القائلون بقوة هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد.فاعتبره البعض،كآدم سميث، عقد بيع خدمات. فالدولة تبيع خدماها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يتعارض مع الحقيقة والواقع. فمن الصعب تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة غير قابلة للانقسام أو للتجزئة كالأمن والدفاع والتمثيل الدبلوماسي...الخ.

أضف إلى ذلك أن طريقة هذا التكييف لا تتوافق مع التزام الأجيال المستقبلية بدفع أقساط وفوائد الديون التي عقدها الدولة ولم يترتب على إنفاقها أي نفع مباشر لتلك الأجيال.

وأخيرا، فإنه لو كان هذا التكييف صحيحا لألزمت الدولة الفئات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرها كثمن للخدمات

(1) تتلخص فكرة هذا العقد في أن الأفراد يعيشون في مجتمع وليس في عزلة وأن كل منهم يستفيد من مزايا تلك الحياة الجماعية، ومن ثم فان هناك عقد ضمني بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله، مقابل أن يؤمن للآخرين جزء من الحرية والأموال في ظل حماية القانون.

العامة التي تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات،و في ذلك مخالفة لاعتبارات العدالة.

وقد مثل البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه عقد شركة.وأصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك بنفقات خاصة. ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي خدمات المرافق العامة، ومن ثمّ يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليها الدولة.

وهذا التكييف، وإن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول المواطنين (نسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج)، إلا أنه نال قدرا من الانتقادات: إذ أن الدولة لا تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات المادية للمواطنين بل كذلك أيضا مجموعة من الخدمات المعنوية والأدبية التي يصعب تقديرها. بالإضافة إلى أن هذا التكييف أو الأقلمة يستوجب استفادة الفئات ذات الدخول المرتفعة بجزء من الخدمات العامّة يفوق ما تتمتع به الفئات محدودة الدخل، وهذا مخالف للحقيقة والواقع.إذ في الغالب ما تتمتع الفئات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الفئات مرتفعة الدخل.

وأخيرا أن البحث عن ركيزة قانونية يقوم على أساس اعتقاد من طرف بعض المنظرين دون التأكد من تجسدّه.

ولـــذا فقد ذهـــب بعض المنظرين، وعلى رأسهم "مونتسكيو"، إلى‌اعتبار هذا العقد على أنه عقد تأمين. فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم

والانتفاع بها على أحسن صورة. ومن ثمّ، تعتبر الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم وأرواحهم.

وتتميز عملية "التأقلم" بإجبار المواطنين بتسديد مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم وقدراتهم التكليفية استنادا إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محلّ الـــتأمين (الشيء المؤمن عليه).

ومن عيوب هذه العملية أن عقد التأمين تلزم المؤمّن، أي الدولة، بتعويض المؤمن عليه، أي المكلّف، عن الأضرار التي تلحق بأمواله.وهذا لا تقوم به الدولة سواء في الوقت الحالي أو الماضي.أضف إلى ذلك أن هذه المقاربة تجعل وظيفة الدولة تقتصر على مجرد حفظ الأمن، وهو ما يتماشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يتوافق بتاتا مع فكرة الدولة المتدخلة و المنتجة.

ومن خلال كل ما قمنا بعرضه، فإن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي، و إن كانت تبحث عن مبرّر حتّ تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعـــة لـــها على أســـاس تعاقدي، لا توافق العصر الحديث بكل تطورّاته وتغيراته. لذلك فقد ظهر تيّار آخر يعمل على إقامة أو تأسيس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي.

ثانيا-نظرية التضامن الاجتماعي La solidarité Sociale:

ترتكـــز هذه النظريـــة على فكـــرة أساسيـــة مؤداهـــا أن الـــمواطنين يسلمـــون بضـــرورة وجـــود الدولـــة، لأسبـــاب سياسيـــة واجتماعية، تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع احتياجاقم. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم

كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكليفية (المالية)، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعدّدة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين بلا استثناء وبغضّ النظر عن مدى إسهامهم في تحمّل الأعباء العامة، وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كذوي الدخول المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج.

وبالإضافة إلى ما ذكرناه، فان نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها،ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة. وهذا ما يفسر إلزام االمواطنين الأجانب المقيمين في الدولة، إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم.

من خلال مجمل الأفكار التي قمنا بذكرها، يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي ترتكز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخصّ فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.

المطلب الثالث
المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد والأسس التي يتعيّن على المشرّع اتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة. وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة: فهي تحقّق

مصلحة المكلّف بالضريبة، من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية، من جهة أخرى. أي مراعاة مصالح المواطن والدولة وفي حقيقة الأمر، أن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عامّ ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة. ولا بدّ على الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضريبة ولا يحق لها الخروج عن إطارها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب و يمثل ظلما صريحا للأفراد المكلّفين بها.

إن "آدم سميث" في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعّال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم "، الصادر سنة 1776. هذه القواعد باستثناء الأولى، تهتم خاصّة، بالشروط الخارجية للضريبة و العلاقات بين الدولة والمكلف بالضريبة بمناسبة وضع وعاء، إصدار الضريبة وتحصيلها. وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1 - قاعدة العدالة:

"على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكليفية، بمعنى تناسبا مع الدخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة.

تماثل نفقة الحكومة، اتجاه أفراد نفس الأمة، مصاريف الإدارة اتجاه الملاك في ملكية كبيرة، الذين يجدون أنفسهم مجبرين جميعا على المساهمة في هذه المصاريف تناسبا مع الفائدة التي يتمتعون بها في هذه الملكية".

2 - قاعدة اليقين:

"يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية وليست عشوائية.فالفترة، النمط، حجم

الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا سواء للمكلف بالضريبة أو بالنسبة لكل دفع آخر".

3 – قاعدة الملائمة:

"يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة".

4 – قاعدة الاقتصاد في النفقة:

"يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل، أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية".

هذه هي القواعد الأربعة، الأولى تتعلق بتوزيع الضريبة.فهي قاعدة نظرية تم انتقادها في الكثير من الأحيان.

أما القواعد الثلاث الأخرى، فهي قواعد تطبيقية، مملاة من طرف الحس الجيد وتطبيقها لا يتضمن الكثير من الصعوبات.

باختصار فإن هذه القواعد تسمح بـــ :

ـــ المساواة أمام الضريبة (قاعدة العدالة)؛

ـــ أن الضريبة تكون يقينية و ليست غامضة أو غير معقولة (قاعدة اليقين)؛

ـــ أن يتم تحصيل الضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يلائم جميع المواطنين (قاعدة الملائمة)؛

ـــ أن تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة أكبر من تلك التي استعملت في تحصيلها من جهة وتجنب إخراج نقود أكثر من اللازم من جيوب المكلفين بالضريبة (قاعدة الاقتصاد).

وسنقوم الآن بتفصيل هذه القواعد لفهم مسارها وتطبيقاتها:

أولا – قاعدة العدالة في توزيع الضريبة:

وضع "آدم سميث" قاعدة العدالة، الأولى في تصنيف مزايا الضريبة. فالجميع متفق على نقطة عدالة الضريبة. لكن هذا الاتفاق محدود في الطبيعة العامة والتي تهدف إلى تحقيق هذه القاعدة التي تعتبر هدفا أمثلا. كذلك، تم وضع مبدأين للعدالة والتي بموجبها يجب أن تكون الضريبة شاملة ومتماثلة.

لقد وضعت هذه القاعدة قيد العمل للقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة أين كانت بعض الطبقات المحظوظة، معفاة من دفع الضرائب.

حسب هذا المبدأ، يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة وهذا لسببين. الأول بسيط، إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب.

ثانيا، إن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له كنتيجة إثقال العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع.

وكما رأينا سالفا فقد ذكر آدم سميث في كتابه الشهير "ثروة الأمم" أنه "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا

لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة".

وربط علماء المالية عند تفسيرهم لهذه العبارة، بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة (الدخل مثلا) دائما واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. وهذا الرأي الذي ساد بين الجميع دون تمييز أو تغيير في سعر الضريبة، لا يبرأ من النقد: فالضريبة النسبية تعد أشد ثقلا على الفئات محدودة الدخل من تلك مرتفعة الدخل، إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبئا عليها مما يدفعها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ الذي يتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة.

ومن ثم فان الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة، بل وأيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة.

ونتيجة لذلك، فقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى التخلي عن فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية فيتم فرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة. فإذا كانت الدخول محدودة فان النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخول المرتفعة. أي أن سعر الضريبة يتذبذب صعودا وهبوطا بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة.

ولا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها. فهي تستند إلى قاعدة تناقص المنفعة الحدية

التي تقضي بأنه كلما زادت الوحدات التي يستهلكها الشخص من سلعة أو خدمة ما كلما نقص مقدار المنفعة التي تعود عليه من استهلاك الوحدة التالية. ولما كانت النقود هي وسيلة الحصول على السلع والخدمات، فكلّما زاد الدخل الذي يحصل عليه من إنفاق الوحدة الحدية (الأخيرة) من هذا الدخل. وبذلك تتحقق العدالة والمساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلا من الآخر باعتبار أن سعر الضريبة المفروضة على الأقل دخلا تكون أقل من الأكبر دخلا. وبذلك تتساوى التضحية التي يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة على دخله. بالإضافة، إلى ما تقدم، فان الضريبة التصاعدية تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدّة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة، وسنتطرق إلى كل من الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية بالدراسة في الفقرات اللاحقة.

وفي إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة،لا بد من الحديث عن مبدأين هامين هما: مبدأ شمولية الشخصية ومبدأ شمولية الضريبة المادية.

أ-مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة:L'universalité personnelle :

حسب هذا المبدأ فان الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا. فالتزام الأشخاص بالضريبة، بموجب هذا المبدأ، لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد لتمسّ المقيمين في الخارج، إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية). كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده شموليته. مثال ذلك الإعفاءات المقرّرة لبعض أعضاء السلك الديبلوماسي على أساس اعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية أو مبدأ المعاملة بالمثل أو اتفاقية فيينا المتعلقة بالحصانات والامتيازات. كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية. لكن في بعض الأحيان تنشأ بعض الصعوبات عندما يتعلق الأمر بنفس الشركة أو بنفس الشخص لما يرى دخله خاضعا للضريبة على مرتّين، الدخل المتولّد أو الذي يجد مصدره في بلد معين و ينفق في بلد آخر.

هذه القضايا، بصفة عامة، تحلّ اليوم في إطار اتفاقيات جبائية دولية والتي سنتطرق إليها لاحقا.

ب – مبدأ الشمولية المادية للضريبة L'universalité matérielle:

يقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح، كالأراضي البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية les impôts personnels، الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية. فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولكن بالنظر إلى

المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلّف[1] بأدائها مثال ذلك، تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف بالضريبة أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفضيلية عن الدخل الناتج عن الدخل رأس المال. وهذا المبدأ هو المعمول به فيما يخص الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد من التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

أما الضرائب العينية les impôts réelles، فان المشرع لايهتمّ بالظروف الشخصية للمكلّف بالضريبة ولكنه يهتمّ فقط بالمادة الخاضعة للضريبة. وهذا النوع يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة.

وممّا تقدّم، يتضح أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساسا فكرة العدالة و المساواة بين المكلّفين بها حتّ يتحقق لهم الشعور بالثقة.

ثانيا – قاعدة اليقين:

ويقصد بها أن تكون الضريبة محدّدة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام. والهدف من ذلك، أن يكون المكلّف متيقنّا بمدى

(1) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد،مقدرة الأشخاص الطبيعية و المعنوية على المساهمة من خلال دخولهم في تحمل العبء للدولة. وتتوقف المقدرة التكليفية على عاملين:
طبيعة الدخل: ويقصد بها أن تزيد المقدرة التكليفية للفرد كلما كان دخله أكثر استقرارا وانتظاما. ثم فان دخول رأس المال تكون أقوى وأكثر استقرارا بالنسبة لدخول العمل. فالدخول الناشئة عن تملك وسائل الإنتاج تعد مستقرة ومنتظمة ،بينما دخول العمال فهي متقلبة ونظرا لما يمكن أن يواجهه العامل من خطر البطالة مثلا.
استخدام الدخل: أن المقدرة التكليفية للفرد لابد أن تحدد وفقا لنمط وطريقة استخدام الفرد لدخله،بحيث لا يكون الجزء المقتطع من الدخل كضريبة كبيرا فلا يستطيع الفرد أن يشبع حاجاته الضرورية والكمالية بالجزء المتبقي من دخله.

التزامه بأدائها بصورة واضحة لا التباس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبّقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدّلها وكافة الأحكام القانونية المتعلّقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها. حيث أنّ عدم الوضوح يؤدّي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي. فعلى سبيل المثال الـــ Poll Tax، التي تمّ تأسيسها كإجراء ضريبي محلي من طرف حكومة المحافظين برئاسة "مارغريت تاتشر" في بريطانيا العظمى سنة 1990، واجهتها معارضة شديدة (مع نتائج سياسية فادحة) لأن تخصيصها ومزاياها كانت مبهمة وغير مؤكدّة. وبالتالي وصفت بعدم عدالتها.

ثالثا- قاعدة الملائمة في الدفع:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته.

وتهدف هذه القاعدة، في حقيقة الأمر، إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل. وتدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة.

وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الاقتطاع عند المنبع" والخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلّف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.

رابعا – قاعدة الاقتصاد في النفقة:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل والطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلّف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها. ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.

وأخيرا، فان كافة القواعد السالفة الذكر تدور في فلك فكرتي العدالة والمساواة الضريبية، وما هي إلا تطبيقات لهما.

المطلب الرابع
أهــداف الــضريــبة

تفرض الضريبة على الأشخاص من أجل تحقيق أغراض معينة تحقيق أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى. وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة.

ففي ظلّ المالية التقليدية، عندما كانت فكرة الدولة الحارسة مهيمنة كما سبق ذكره،كان الهدف من الضريبة هدفا ماليا بحتا. أي تحقيق إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أي أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في ذلك الوقت، بمعنى أنه لا يترتب على فرضها أي أثر في الجوانب الاقتصادية أو الاجتماعية للأفراد فيما يخصّ توزيع الدخول أو التأثير في

قراراهم الاقتصادية المختلفة التي يجب أن يتم أخذها تبعا للقوى الفاعلة داخل السوق.

لكن مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أهداف الضريبة، هذا الاقتطاع الإجباري الذي أصبح بمثابة أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، وإن كان استعمالها في سبيل تحقيق أهداف معينة وهذا وفق هيئة النظام الاقتصادي ووفق درجة النمو الاقتصادي. إذ يختلف دورها حسب الإيديولوجية والمعتقدات المهيمنة في الدولة.

كما أن للضريبة دورا هاما في البلدان النامية، بصفة أساسية، في تعبئة الموارد المالية وتوجيهها نحو المشاريع التي تحقق أغراض التنمية والأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لذا فهي تستخدم في تشجيع الادخار، وبناء الاستثمارات وتوجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية المنتجة.

فالجزم بأن للضريبة هدف أساسي يتمثل في تغطية الأعباء العامة، يتضمن أو يجر إلى ثلاثة اقتراحات:

1 _ للضريبة هدف مالي: تغطية الأعباء العامة؛

2 _ قد يكون للضريبة أهداف أخرى غير الهدف المالي، حيث يمكن أن تستهدف أغراضا اقتصادية أو اجتماعية؛

3 _ من بين كل أهداف الضريبة ،تمنح الأولوية للهدف المالي.

وسنتطرق إلى هذه النقاط الثلاثة كما يلي:

أولا–الهدف المالي للضريبة:

حسب النظرية الكلاسيكية، فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب ألا يكون لها أي تأثير اقتصادي .

إن هذا المفهوم، الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ويعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، يرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة. بالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمام هذه الميادين.

أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة، لأنه في الواقع من المستحيل اقتطاع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات ومضاعفات اقتصادية هامة.[1] فالاقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد، مما يحدث انعكاسات اقتصادية. في نفس السياق، فالضريبة تزيد من أسعار السلع و الخدمات بالتالي تؤثر في حجم استهلاكها.

لقد مال مناصرو الفكرة الحديثة لحيادية الضريبة، إلى تليين مواقفهم، فدون إنكار الانشغالات الاقتصادية للضريبة، راح هؤلاء إلى التوصية بــ"حيادية نسبية": يجب أن تكون الضريبة محايدة إزاء وسائل الإنتاج.

هنا يظهر الاعتراف بممارسة الضريبة تأثيرا اقتصاديا، لكن يجب أن يتم تجنب إحداث اضطرابات على مستوى الجهاز الاقتصادي، أن يشجع بعض الدورات الإنتاجية على دورات أخرى.بالتالي، فإن الضرائب التراكمية على رقم الأعمال، تشجع

(1) **P-M.GAUDMET : Op cit, p 39.**

المؤسسات المندمجة عموديا بالنسبة للمؤسسات المندمجة أفقيا، وبالتالي تحدث مضاعفات اقتصادية سلبية. فتبني اعتبارات الإنتاجية فقط يؤدي إلى نمو وتطوير أشكال معينة من الإنتاج على حساب الأخرى. لذا ظهر من الضروري استبدال الضريبة التراكمية على المعاملات بالرسم على القيمة المضافة ،التي تضمن حيادية الضريبة فيما يخص وسائل الإنتاج.

ويرفض مؤيدو فكرة حيادية الضريبة، حاليا، الشكل التدخلي الذي يراد أن يمنح للضريبة في الميدان الاقتصادي ،حيث يرون أن الضرائب هي وسائل معدة للاقتطاع وليس للتوجيه، **"فالجباية عبارة عن عملية جراحية، ليست للجسم بل للمحفظة، فلا يمكننا أن نوجه بواسطة مشرط، الذي يستعمل للتقطيع"**[1].

بالرغم من هذه التحفظات المعبر عنها اتجاه التدخل الجبائي، يتضح اليوم وجود أهداف أخرى يمكن أن تمنح للضريبة إلى جانب الهدف المالي، هذا الأخير لم يعد الهدف الأولي للضرائب كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، بمنحه فترة إعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط،باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

ثانيا- الأهداف الأخرى للضريبة:

يمكن أن تستهدف الضريبة عدة فئات من الأهداف خارج الهدف المالي المتمثل في ملء صناديق الخزينة العمومية: فهي يمكن أن

---

(1) P-M.GAUDMET :Op cit, p 40.

تستعمل لتحقيق أغراض اقتصادية، كما تعمل على تجسيد أهداف اجتماعية.

أ _ الهدف الاقتصادي أو هدف التعديل الاقتصادي:

يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما أو أثرا انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية.

ففيما يخص الأثر الاقتصادي العام ،يمكن أن تعتبر أن الضريبة يمكن أن توجه لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخمّ. ففي هذا الجانب لدينا العديد من الأمثلة أين التقت العديد من الضرائب التي لها هدف اقتصادي شامل.

إن مثل هذا الاستخدام للجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الجبائية الظرفية. وعرفت هذه السياسة ظهورا متميزا من خلال سياسة **"المرونة الجبائية"** التي قادتها الولايات المتحدة الأمريكية من طرف الرئيسين "كينيدي" و "جونسون" ،كذلك من خلال سياسة "توقّف ثمّ انطلق « stop and go » البريطانية، وعبر الإصلاحات الضريبية في الجزائر ،منذ سنة 1990، من خلال الامتيازات الجبائية التي منحتها للمؤسسات الاقتصادية بهدف تنشيط وإنعاش الاقتصاد الوطني.

في بعض الأحيان، تقوم الضريبة بعمل انتقائي، لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين مثل قطاع السكن، فتقوم عندها بسنّ إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على التكاليف الباهضة للبناء، أو تلك الإجراءات المتضمنة قرضا ضريبيا وسلسلة أخرى من التدابير لفائدة السوق المالي (البورصة) في الجزائر منذ قانون مالية سنة 1995.

في بعض الأحيان تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصًا :حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معيّن، بل كما يحدث في بعض الدول، فهي تعرف بتقنية "دفعة بعد دفعة"[1]، التي يمكن أن تتحقق من خلال "نظام الاعتماد" معناه أن الامتيازات الضريبية تمنح إلى المؤسسات المعتمدة، حيث يرتبط الاعتماد باحترام بعض الشروط والتقيد ببعض الالتزامات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية.

أخيرا، يمكن أن يمتدّ الأثر الاقتصادي ،ليس لتحفيز فرع إنتاجي معين،لكن بالعكس الحدّ من نموّ سريع، غير مرغوب فيه، لقطاع من القطاعات الإنتاجية، ترى فيها السلطات العمومية زيادة إنتاجها آثار مضرّة بصحة الاقتصاد الوطني.

ب _ الهدف الاجتماعي:

الذي يتمثّل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل.

وعلى سبيل المثال أن يقرّر المشرّع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاك كالخبز والحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية المشروبات الكحولية والتبغ.

(1) P-M.GAUDMET : Op cit, p 42.

أو بفرض ضرائب تصاعدية عالية على الدخول وعلى التركات في نفس الوقت الذي خفضت فيه الضرائب على السلع الضرورية الواسعة الانتشار عكس السلع الكمالية التي فرضت عليها ضرائب مرتفعة.

وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية ،بشكل فعال، من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحدّ من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل، وقد تم تطبيق هذه السياسة في بعض دول اسكندنافيا وأدّت إلى نفس النتائج. وهكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والاقتصادية، وأن الهدف المالي للضريبة لم يعد هدفها الوحيد. لكن، بالرغم من تعدّد أهداف الضريبة،يبقى الهدف المالي صاحب الأولوية لما تتعارض الأهداف الأخرى للضريبة.

ثالثا- أولوية الهدف المالي للضريبة:

يمكن أن يتعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الاقتصادية أو الاجتماعية، وفي هذه الحالة يجب أن يحظى بالأولوية، كمبدأ وأساس للهدف المالي. ومن الأمثلة التي يمكن عرضها لايضاح هذه الفكرة والحالات أين يتحقق فيها هذا التعارض والاختلاف، فضريبة جمركية مرتفعة لحماية الصناعة الوطنية تسبب تقلصا في الإيرادات الضريبية لأنها تؤدي إلى انخفاض الواردات من السلع الأجنبية التي تنافس المنتجات الوطنية. وكذلك الضرائب المرتفعة على الثروة فهي، حتى و إن كانت حصيلتها مرتفعة في البداية، إلا أنها تؤدي، كذلك، على المدى الطويل إلى تقلّص إيراداتها، لأنها تؤدّي إلى نقص حجم الثروة التي فرضت عليها هذه الضرائب.

بينما يرى البعض، أنّه يجب أن لا تكون الأولوية في مثل هذه الحالات للهدف المالي حتى تتمكن الدولة من تجسيد سياستها الاقتصادية والاجتماعية. ولكن يجب أن نشير إلى أنه بالرغم من أهمية هذه السياسة الاقتصادية، فإن الدولة تستطيع تحقيق أهدافها النهائية دون الرجوع إلى الضرائب. فالدولة تستطيع مثلا اللجوء إلى سلطتها العمومية للتقليل من مستوى تعاطي المشروبات الكحولية عوض فرض ضرائب مرتفعة عليها. ويمكن لها كذلك أن تستخدم أداة النفقات العمومية في تحفيز المؤسسات التي تحظى لديها بالأولوية في خطة التنمية، لكن الدولة لا يمكن أن تجد لها عوضا وبديلا عن الضرائب كمصدر أساسي لإيراداتها. ولهذا ففي حالة الاختلاف والتعارض بين الأهداف المختلفة للضريبة يجب أن تكون الأولوية للهدف المالي على حساب الأهداف الأخرى.

وما يجب أن نسجلّه هنا كذلك، أنه عندما يكون الهدف الرئيسي للضريبة هدفا اجتماعيا أو اقتصاديا، فإنه لا يوجد مستوى أمثل لمعدلّها، و عادة ما يكون هذا الحدّ الأمثل هو الحدّ الأقصى.

فإذا كان هدف الضريبة هو تحقيق المساواة في الدخل مثلا، فإنها تتمكن من تحقيق هذا الهدف كلّما كان معدلّها مرتفعا. فإذا قمنا بأخذ ضريبة تصاعدية وكان أقصى معدل لها 100% فإنها تصادر أداء شرائح الدخل المرتفعة، ونفس الشيء ينطبق إذا كان هدف هذه الضريبة حماية صناعة وطنية معينّة. فكلّما كان معدّلها مرتفعا كلما أدت إلى التقليل من السلع المستوردة المنافسة، وقد تؤدي إلى فرض حظر استيرادها بشكل تامّ. وهكذا نلاحظ أنه إذا لم يكن هدف الضريبة ماليا، فإنها تؤدّي إما إلى المصادرة أو الحظر.

المبحث الثاني
التنظيم التقني للضرائب

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب تحديد كافة الوضعيات والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، على ضوء المبادئ الاقتصادية التي يجب مراعاتها، وكذلك المشاكل التقنية المؤثرة في هذا الإطار ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة إلى غاية تسديدها من طرف المكلف بها إلى الخزينة العمومية.

من خلال هذا المبحث سوف نتعرض إلى التصنيفات المختلفة للضريبة (**المطلب الأول**) وعاء الضريبة (**المطلب الثاني**) إلى جانب طرق فرض الضريبة وتحصيلها (**المطلب الثالث**) وأخيرا سنتطرق إلى المشاكل الاقتصادية المرتبطة بالضريبة (**المطلب الرابع**).

المطلب الأول
التصنيفات المختلفة للضريبة

يمكن أن نعدد أربعة فئات من التصنيفات :

- التصنيف القائم على طبيعة الضريبة ؛
- التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق ؛
- التصنيف القائم على ظروف وضع الوعاء الضريبي ؛
- التصنيف القائم على الطابع الاقتصادي للضريبة ؛
- التصنيف القائم على أساس مادة الضريبة.

أولا- التصنيف القائم على طبيعة الضريبة:

يستهدف أساسا الوجهة التقنية للجباية، وبالتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، وهي تفرقة قديمة نسبيا لكن بقيت عملية إلى يومنا هذا.

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق. فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار منضبط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب.

وقد اقترحت النظرية المالية، في هذا الإطار، عدة معايير للتفرقة بين نوعي الضرائب محل البحث، وفقا للخصائص والصفات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة، وأنواع الضرائب غير المباشرة من جهة أخرى.و تتمثل في ثلاث معايير رئيسية:

لهذا لدينا من جهة:

الضرائب المباشرة: والتي تعتبر كضرائب ذات مؤشر،تمسّ الملكية، المهن، الدخل.

الضرائب غير المباشرة: وهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة.

فالضريبة المباشرة هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات،و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، والتي تنتقل مباشرة من المكلّف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

أما **الضريبة غير المباشرة** فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها، بطريقة

غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يودّ استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، مثل الضرائب على الواردات، الصنع، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع ...الخ.

من خلال هذه التعاريف يمكن لنا أن نحدّد أوجه الاختلاف والتفرقة، بشكل تمهيدي، وفق المعايير التالية:

معيار طريقة التحصيل ؛
معيار نقل العبء ؛
معيار المادة الخاضعة للضريبة.

أ- **فحسب المعيار الأول**، أي طريقة التحصيل، تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل بناء على قوائم اسمية أو جداول تحمل كل المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والتزاماته الضريبية وفترة الخضوع للضريبة والمهلة الممنوحة للتسديد ...الخ، وتكون غير مباشرة إذا لم يكن من الممكن اتباع هذه الطريقة في تحصيلها لأنه يتم بمناسبة السلوكات الاقتصادية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة كاستهلاك الموارد المتاحة أو الاستفادة من الخدمات المقدّمة.

لكن هذا المعيار لا يصلح لجميع الحالات، فبعض الضرائب التي تعتبر كضرائب مباشرة، لا يمكن اتباع طريقة القوائم الاسمية في تحصيلها، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي بعنوان القيم المنقولة وبالتحديد أرباح الأسهم والسندات لحاملها، إذ لا يمكن معرفة حاملي هذه الأوراق دائما وتحرير كشوف بأسمائهم. لذلك في أغلب الأحيان، يتم استعمال طريقة الاقتطاع من المنبع.

وإضافة إلى ذلك، يمكن أن تقرر الدولة أن تحصلّ ضريبة معينة على أساس قائمة أو كشف أو العدول عن ذلك، ولا يمكن علميا اعتبار الضريبة مباشرة أو غير مباشرة طبقا لما تتخذه الدولة من قرارات في هذا المجال.

ب- هناك من وضع الاختلاف والتمييز بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة في ظاهرة نقل العبء، فتكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبئها من قام بأدائها للدولة، وغير مباشرة إذا تمكن من نقل عبئها إلى شخص آخر. والواقع أن هذا المعيار ينطوي على فكرة معقدّة ومركبّة لا يمكن الاعتماد عليها في التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب، ففرض الضريبة على الأجور يقصد أن يتحملها العمال أو الموظفين، لكن فرضها قد يدفع هؤلاء إلى طلب الزيادة في الأجور لثقلها على كاهلهم، فتزيد أجورهم وينتقل عبء الضريبة كليا أو جزئيا، إلى ربّ العمل، وقد يتمكن هذا الأخير، إذا سمحت له ميزانيته والظروف العامة القائمة للسوق من أن يضيفها، كليا أو جزئيا أيضا، إلى نفقة الإنتاج، وواضح أنه من غير الممكن تحديد من يتحمل عبء الضريبة على وجه التحديد، و لهذا لا يمكن الاعتماد على معيار نقل العبء في التفرقة بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة لتوقف انتقال هذا العبء على عدّة متغيّرات لا يمكن دائما تحديدها أو توقعها بدقّة.

جـــ- المعيار الأخير، يتمثل في معيار ثبات المادّة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار (كالضريبة العقارية على سبيل المثال)، وغير مباشرة إذا كان تستهدف أحداث أو سلوكات اقتصادية عارضة متقطعة، كالإنفاق أو التداول. ولكن هذا المعيار قد نال حظّه من النقد كذلك، فمثلا الضريبة على التركات، هل تعتبر مباشرة أم غير

مباشرة؟ في الحقيقة، يمكن اعتبارها مباشرة لأنها تفرض على الثروة وخاصة إذا كان معدلها مرتفعا، بحيث لا يمكن دفعها من الدخل. ولكن يمكن أيضا اعتبارها غير مباشرة لأنها تدفع بمناسبة حدث عرضي هو الوفاة، وعلى واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث، وخصوصا إذا كان معدلّها منخفضا بحيث يمكن دفعها من الدخل. ويمكن أن نصورّ معايير التفرقة بشكل أكثر تفصيل فيما يلي:

أولا- معايير التفرقة:

أ – المعيار القانوني:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل. فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها،أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم كلّ سنة فالضريبة هنا مباشرة، نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلّف بالضريبة دون أي وسيط.

أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أية علاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين، دون ما اعتبار لشخص المكلف بالضريبة لعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا ضريبة غير مباشرة.

وإذا كان هذا المعيار الذي يقوم على أساس طريقة التحصيل وشخص المكلف بالضريبة يمكن تطبيقه كأساس للتفرقة بشأن العديد من الضرائب التي يتم فرضها وتحصيلها بغير طريق القوائم الاسمية أو بغير الاتصال المباشر بين المكلف بالضريبة والإدارة.فضريبة إيرادات

القيم المنقولة تفرض على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح أو فوائد على الأسهم والسندات أو دون اتصال مباشر بين الإدارة والمكلف بالضريبة ودون القوائم الاسمية. وبالرغم من ذلك فمن المسلم به نظريا أنها من الضرائب المباشرة.

إضافة على ذلك فان المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة، بكشوف اسمية أو بدون كشوف، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت وفقا للمعيار القانوني.

ويترتب على ما تقدم أن هذا المعيار وحده لا يعد معيارا منضبطا وجامعا للتفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

ب-المعيار الاقتصادي:

وفقا لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية، ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.

ويستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني إلى آخر تربطه به علاقة اقتصادية.

ومن أمثلتها، الضريبة على الدخل الإجمالي "I.R.G."، فهي ضريبة مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلّف بها

بموجب القانون عن طريق الاقتطاع من المنبع. بينما الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينقل عبئها إلى شخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة، ومن ثم يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي.

ومن بين الانتقادات الموجهة إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة التي لا يمكن التأكد منها سلفا. فضلا عن أن كل الضرائب قد يتنقل عبئها وقد لا ينتقل.

فالضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح التجارية والصناعية)، وهي ضريبة مباشرة كما نعلم، لا يستطيع المنتج أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. وبالرغم من ذلك فان هذا المنتج يستطيع أن ينقل إلى المستهلك في أوقات الرخاء عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

وبالعكس يتحمل عبئها المستهلك، قد يفضل المنتج في أوقات الكساد أن يتحملها دون نقلها إلى المستهلك وذلك بقصد بقاء سعر السلعة مناسبا للمستهلك ومن ثم يزيد الطلب عليها فتزيد إيراداته وأرباحه. بالإضافة إلى أنه من الممكن أن يقوم المكلف القانوني بالضريبة بنقل جزء من عبء الضريبة إلى آخر، فما هو التكييف القانوني للضريبة في هذه الحالة ؟

ولهذه الاعتبارات لا يمكن الاعتماد على المعيار الاقتصادي في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، نظرا لعدم انضباطه في كثير من الحالات.

جـ- معيار الثبات و الاستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار، كالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على الأملاك أي الثروة والدخل. أما إذا كانت مادتها ظرفية ومتقطعة فان الضريبة تكون غير مباشرة، كاستيراد أو استهلاك بعض السلع، أي على التداول والإنفاق.

ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وبالرغم من ذلك فان الضريبة على التركات التي تعد ضريبة مباشرة، في الأصل، فإنها وفقا لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة.إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاة وعلى واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث وخصوصا إذا كان معدلها منخفضا يمكن دفعها من الدخل.

ولقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى بالإضافة إلى تلك المعايير الثلاثة.فهناك من استند إلى إمكانية التمييز بينهما على أساس المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة.فالضرائب المباشرة هي التي تقبل أن تكون مادة لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي لا يمكن معها مراعاة ظروف المعني بالضريبة الشخصية.

واستند البعض الآخر إلى أن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على الدخل عند الحصول عليه، بينما الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض على الدخل عند إنفاقه.

خلاصة القول، أن النظرية الضريبية والمالية لم تستقر على معيار محدّد للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. ولذا فقد انتهى إلى أن هذا التقسيم في ذاته غير مفيد، وأنه من اللازم الاعتماد على معيار نظري واحد للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب. بل من الممكن اللجوء إلى معيار عملي يتلخص في اعتبار الضرائب على الثروة والدخل ضرائب مباشرة. أما الضرائب على الاستهلاك والتداول فهي ضرائب غير مباشرة مع إلحاق الضريبة على التركات بالضرائب المباشرة نظرا لأن إدارة الضرائب تلجأ إلى تقدير المال الخاضع للضريبة،أي التركة،تقديرا مباشرا. وتظهر أهمية التمييز بين نوعي الضرائب،من وجهة النظر الاقتصادية، في ميدان المحاسبة الوطنية.إذ تخصم قيمة الضرائب غير المباشرة، وتضاف الإعانات من قيمة الناتج الوطني الصافي مقدرا بثمن السوق للحصول على الدخل الصافي مقدرا بنفقة عناصر الإنتاج.

ثانيا- مزايا و سلبيات الضرائب المباشرة و غير المباشرة:

ليس شيئا جديدا علينا، أن كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لتتبع عناصر الثروة من دخل ورأس مال. ولا يمكن القول بأن إحداهما تفوق الأخرى في درجة الأهمية ولذا فإن كل نظام ضريبي يجمع بينهما، وإن اختلفت نسب الجمع أو التوليف بينهما من نظام إلى آخر وفقا للاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة فيه.

وسنشير فيما يلي لمزايا ومآخذ كلّ من الضرائب المباشرة وغير المباشرة من حيث:

أ – مدى ثبات حصيلة الضرائب:

ذكرنا من قبل أن الضرائب المباشرة تفرض على الثروات والدخول، وهي عناصر تتميز بالثبات والاستقرار إلى حدّ كبير. ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية تتميز بالثبات لكون عناصرها (الدخل والثروة) لا تتأثر كثيرا بالتغيرات الاقتصادية. وأي تغير يستلزم وقتا كبيرا لكي تتغير هذه العناصر ومن ثم تتغير الحصيلة.

ومع ذلك فان فكرة الثبات النسبي للحصيلة الضريبية فيما يتعلق بالضرائب المباشرة قد فقدت أهميتها في الوقت الحاضر، خاصة أنها تناسب إلا بعض أنواع الدخول مثل الدخول الناتجة عن العقارات (إيجار الأراضي الزراعية و المباني السكنية) أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور وأرباح المهن الحرّة) أو من العمل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية) إذ تكون تلك الدخول أكثر تأثرا بالتغيرات والأزمات الاقتصادية، خاصة في فترات الانكماش وما يترتب عليه من بطالة تمس اليد العاملة، وانخفاض في مستوى الإنتاج والدخل القوميين. وبالتالي فان حصيلة هذا النوع من الضرائب تنخفض في تلك الفترات. أي أن حصيلة هذا النوع من الضرائب على الدخول يتأثر ارتفاعا وانخفاضا بحسب الظروف الاقتصادية التي يتعرض لها الاقتصاد من وقت إلى آخر.

وبالرغم من ذلك، فمازالت الضرائب المباشرة تحتفظ إلى حدّ كبير بالثبات في الحصيلة ليس في الشكل التقليدي، فهي تحصل في مواعيد ثابتة دورية و منتظمة يجعلها تحتفظ بصفة الثبات النسبي.

أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك والتداول، أي على تصرفات غير ثابتة ومستقرة، فهي تصرفات عرضية

ومتقطعة قد يقوم بها الأفراد أو لا يقومون بها ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية لا تتمتع بالثبات النسبي.

ومما تقدم، فإنه يكون من السهل التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب المباشرة إلى الخزينة العمومية يتطلب مرور وقت طويل لأنّها تفرض على أساس سنوي في حين أن حصيلة الضرائب غير المباشرة تورد منذ بداية السنة المالية إلى الخزينة لأنها تفرض على واقع و تصرّفات متقطعة تحدث كل يوم.

أ- مرونة الحصيلة:

ويقصد بمرونة الحصيلة مدى إمكان زيادة الحصيلة إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية في ظروف معينة.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة فهي تعدّ أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة. وإذا كانت تلك الصفة تعتبر ميزة في ظل فترات الانكماش الاقتصادي و لأنّ حصيلتها الضريبية لا تنخفض كثيرا في تلك الفترات أو أن انخفاضها يكون أقل من نسبة الانخفاض الحاصل في الدخل الوطني، وهذه نتيجة طبيعية لميزة الاستقرار والثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها الضريبية تعدّ أكثر مرونة، فهي ذات علاقة وثيقة بمستوى الأسعار. وتعدّ هذه ميزة في فترات الانتعاش الاقتصادي، حيث ترتفع الأسعار ومن ثم تزيد حصيلة الإيرادات من الضرائب غير المباشرة. ولكنها تعدّ عيبا في فترات الكساد الاقتصادي حيث ينخفض مستوى الناتج الوطني والدخل

الوطني ومستوى الأسعار ومن ثم حجم المعاملات مما يترتب عليه انخفاض في حصيلة الضرائب غير المباشرة.

وواقع الأمر أن كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تتكاملان مع بعضهما كمورد هام لإيرادات الدولة في فترات الانكماش والانتعاش الاقتصاديين. فحيث تقل حصيلة إحداهما تزيد حصيلة الأخرى والعكس صحيح، كما رأينا.

جـ- الاقتصاد في النفقات:

تتميز الضرائب المباشرة،كقاعدة عامة، بقلة نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر ثابتة ومعروفة لدى الإدارة الضريبية (العقارات والدخول المختلفة).فلا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لتقديرها كما لا تحتاج إلى إجراءات متعددة ومعقدّة لحصرها وتصنيفها وتحصيلها. واستثناءا من ذلك، ففي بعض الظروف، قد تزداد نفقات تحصيل الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل في الدول الصناعية المتقدمة، إذ تتطلب موظفين أكفاء قادرين على تطبيق النظم المعقدة المتقدمة كالنظام التصاعدي، أو إذا رأت إدارة الضرائب ضرورة بحث حالة كل ممول على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكام منع التهرب الضريبي.

د- الملائمة عند الدفع:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها أكثر ملائمة من الضرائب غير المباشرة. ويرجع ذلك إلى كون إدارة الضرائب تعد قوائما بأسماء الأشخاص المكلفين بالضرائب، أي أنهم معروفين لديها. وبالتالي يمكنها

معرفة الظروف الشخصية لكلّ منهم، وإمكانية إعفاء ذوي الدخول المنخفضة أو تخفيف العبء عنهم، وإمكانية إعفاء ذوي الدخول المنخفضة أو تخفيف العبء عنهم. فتستخدم كأداة في يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين الأفراد من أجل تخفيف حدّة التفاوت بين الدخول، كما يكون من الممكن تقسيط مبلغ الضريبة أو تأجيل دفعها.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فشخص المكلف يكون مجهولا لإدارة الضرائب ومن ثم فانه غير معروف لديها. ويترّتب على ذلك عدم إمكانية تطبيق أي شيء من الملائمة بالنسبة إليهم.

هـ- الوعي الضريبي:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها تشعر المكلفين بها بواجباتهم الضريبية. ويرجع ذلك إلى أن المكلف بالضريبة يدفعها في شكل تضحية بجزء من دخله إلى الدولة، كمساهمة منه، كفرد في المجتمع، في تحمل جزء من أعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة. ومن ثم، فان ذلك يدفعه إلى الاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية. فيخلق لديه نوعا من الوعي الضريبيَ لأهمية ما يساهم به في تحمل أعباء الدولة.

وقد يكون لهذا الوعي جانب سلبي، يتمثل في محاولة المكلفين بالضريبة التخلص من عبء الضريبة بالتهرب منها، كليا أو جزئيا، مما يؤدي إلى نقص في حصيلتها.

أما الضرائب غير المباشرة، فلكونها تفرض على الإنفاق فإن المكلف لا يشعر بها، لأنها تدفع بواسطة المنتج والمستورد، ثم يقوم بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة، الذي يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة. ويترتب على ذلك، عدم شعور الأفراد بواجبهم الضريبي

حيث يصابون بالتخدير الضريبي، ومن ثمّ انخفاض الوعي الضريبي، خاصة أن كل ما يشعر به الفرد هو ارتفاع أسعار السلعة أو الخدمة بارتفاع سعر الضريبة المفروضة عليها.

و- النظام الاقتصادي:

تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة ولا تناسب كثيرا البنيان الاقتصادي للبلدان النامية[1]. فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي في الدول النامية، من جهة، وعدم إمساك سجلات منتظمة، من جهة أخرى، يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات منتظمة وثابتة لتغطية التزايد في النفقات العامة.بالإضافة إلى أن ضعف الدخول في تلك البلاد يجعل الإعفاءات التي تمنح للدخول المحدودة كبيرة، ومن ثم تنخفض حصيلة الضرائب المباشرة في البلاد النامية.

و إذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر تناسبا مع الدول النامية، إلا أنها في واقع الأمر تفرض على السلع الضرورية لضمان زيادة الحصيلة الضريبية. وإذا كان هذا يؤدي إلى زيادة الحصيلة إلا أنه يمثل عبئا إضافيا على المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة أكثر من أصحاب الدخول المرتفعة. فهي لا تحقق قاعدة العدالة المنشودة منها.

ي- العدالة :

استنادا إلى كافة العناصر السالفة الذكر، يمكن القول بأن الضرائب المباشرة تعدّ أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة.

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 54.

فالضرائب المباشرة، تفرض على الدخل أو رأس المال وهي عناصر واضحة الدلالة على المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، كالأعباء العائلية وتكاليف الحصول على الدخل وطبيعة الدخل وحجمه وإمكانية تقرير إعفاء كامل أو جزئي له بحسب هذه المقدرة.

أما الضرائب غير المباشرة، فشخص المكلف بالضريبة مجهول، ومن ثم لا يمكن إدخال المقدرة التكليفية للمكلف عند تقريرها في الاعتبار، ويتساوى عبئها بالنسبة للجميع بدون تمييز. مما قد يمثل عبئا إضافيا لفئة كبيرة من المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة.وإن كان من الممكن التغلب على هذه المشكلة بفرض معدل مرتفع على السلع الكمالية ومعدل متوسط على الاستهلاك الشائع ومعدل منخفض على السلع الضرورية. إلا أن هذا لا يحدث من الناحية العملية، فكل دولة تسعى إلى ضمان وفرة الحصيلة دون مراعاة لتلك الظروف. ولهذا يطلق على الضرائب غير المباشرة غير ديموقراطية وغير عادلة.

واستنادا إلى ما سبق، فانه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الآخر، بل لكل منهما عيوبه ومزاياه ومن ثم فان الجمع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة تزايد النفقات العامة.

كما يتضح أنّه لا يوجد لدينا معيار أمثل للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، لذلك يرى بعض المفكرين، التركيب والجمع بين المعايير الثلاثة السالفة الذكر للحصول على معيار "عملي" تعتبر بمقتضاه الضرائب على الدخل وعلى رأس المال ضرائب مباشرة والضرائب على الإنفاق ضرائب غير مباشرة.

وللتمييز بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، من الجانب الاقتصادي، في مجال المحاسبة الوطنية، نقوم بخصم الضرائب غير المباشرة وتضاف قيمة الإعانات من قيمة الناتج الوطني الصافي مقدرا بثمن السوق لنحصل في الأخير على الدخل الوطني مقدرّا بنفقة عناصر الإنتاج.

ثانيا– التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق:

سنحاول في إطار هذا التصنيف أن نقوم بالتفرقة بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية من، والتمييز بين الضرائب العامة والضرائب الخاصة، وكذلك بين الضرائب الأحادية والضرائب المتعددة.

أ _ الضرائب الحقيقية و الضرائب الشخصية:

تستهدف أو تقوم الضريبة الحقيقية (أو الموضوعية) على قيمة أو كميّة المادة الخاضعة للضريبة: السلع، القيم، المداخيل (المؤسسات)، أما الضريبة الشخصية (الذاتية)، فهي تأخذ بعين الاعتبار، الوضعية الشخصية للمكلّف بالضريبة.

فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية: رسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الاستهلاك، الضريبة العقارية (تستهدف السلعة أو الشيء). بينما الأخرى فهي شخصية، يتعلق الأمر هنا بالضريبة على الدخل الإجمالي « I.R.G. ».

فكما يمكننا ملاحظته، تستهدف الضرائب الحقيقية حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة، مادة أو ممارسة نشاط معيّن. في هذا الإطار يمكن كذلك اعتبار الضرائب النوعية التي تقع على دخل ناتج

عن النشاط الصناعي أو التجاري، أنها ضرائب حقيقية.هذا التأكيد يجد نفسه نسبيا في بعض الحالات بسبب بعض المعايير المعمول بها في تطبيق معدّل مخفض بالنظر إلى وضعية المكلّف بالضريبة.

نفس الشيء ، في بعض الأحيان، تأخذ بعين الاعتبار في تحديد الضريبة الحقيقية، الأعباء العائلية في شكل تخفيض. وكان هذا معمولا به في ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية « BIC » في الجزائر، أين وجدت تخفيضات من نفس الخاصية. ولقد تمّ إلغاء نظام التخفيضات في الجزائر منذ عدّة سنوات فيما يخص هذه الضريبة. لكن مهما كان الأمر، فإن الضريبة النوعية (الضريبة الحقيقية) يمكن أن تأخذ شكل الضريبة الشخصية أو صفة من صفاتها لّما تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلّف بالضريبة.تشير هذه العبارة إلى المكلّف بالضريبة بما في ذلك عائلته، يتمّ أخذ هذا العنصر لحساب الضريبة على مجمل الدخل (الضريبة على الدخل الإجمالي)، فبصفة عامة تتحدث بعض التشريعات في العالم عن فرض الضريبة حسب البيت العائلي. حيث يتم إخضاع المكلف بالضريبة باعتباره رب العائلة على دخوله الشخصية، مداخيل زوجته وأطفاله المقيمين تحت نفس السقف، وسمّتهم هذه التشريعات بالأبناء القصر. في الجزائر وحسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لا يتوقف هذا الأمر عند الأبناء القصر فقط بل يلزم كل الأبناء بما فيهم البالغين والمقيمين في البيت العائلي.

ولما يحصل الأبناء على مداخيل متأتية عن أعمال أو مهن ممارسة من قبلهم أو أصحاب ثروة مستقلة عن رب العائلة، يمكن بطلب من هذا الأخير، أن يخضع هؤلاء الأبناء للضريبة بشكل منفرد. كما توجد حالات أخرى منصوص عليها في التشريع الجبائي

الجزائري، تخص فرض الضريبة على المرأة المتزوّجة وحدها. وهذا ما يقوّي الطابع الشخصي للضريبة على الدخل الإجمالي.

أما الضرائب على الاستهلاك، خاصة فيما يخصّ الرسوم على رقم الأعمال، يمكن في بعض الأحيان أن تكون ضرائب شخصية بطريقة غير مباشرة. فعلا، لما تكون الحقوق الموافقة قائمة على أساس أسعار سلمية و التي تؤدي إلى إعفاء المواد ذات الاستهلاك الواسع أو فرض رسوم عليها بمعدلات مرتفعة.

من جهة أخرى، يمكن اعتبار، بطريقة أو بأخرى، أن العبء الضريبي يثقل كاهل أصحاب الدخول المرتفعة لأن هؤلاء يقومون، عادة باقتناء سلع و مواد مفروضة عليها هذه المعدلات المرتفعة.

لكن هذا التوجه لا يترع أو لا يلغي طابع الضرائب الحقيقية الموكل للضرائب على الاستهلاك.

من ناحية المزايا، فالضريبة الشخصية مكيفة أكثر للقدرة التكليفية لكل فرد، مادام أنه يأخذ بعين الاعتبار الوضعية العائلية.

أما من ناحية بساطة أو تعقيد النظام الضريبي، فيظه، بشكل منطقي، أن الضريبة الحقيقية أكثر بساطة لوضعها قيد العمل مقارنة بالضريبة الشخصية التي يكون البحث فيها عن المادة الخاضعة للضريبة دائما محفوفا ببعض الصعوبات.

في الجزائر، وقبل الإصلاح الضريبي، كان كلا النظامين قائمين.حيث كانت مجموعة من الضرائب النوعية تقع على كل فئة أو

شريحة من شرائح الدخل، من جهة، وضريبة تكميلية أو عامة على إجمالي الدخل، من جهة أخرى.

في دول أخرى، اختفى النظام النوعي أو الشرائح بشكل كلي أو جزئي لصالح الضريبة الأحادية أو الإجمالية على الدخل مهما كان مصدره. وهذا ما تم القيام به في الجزائر منذ تطبيق النصوص القانونية الموضوعة في فائدة الإصلاح الجبائي الذي تمّ إدخاله منذ 1992.

لكن تبقى التفرقة بين الضريبة الحقيقية و الضريبة الشخصية غير كاملة. يمكن أن نتعرض إلى النقاط التي لم نراها في هذه المقارنة، عند التعرض إلى الضرائب العامة والضرائب الخاصة.

ب- الضرائب العامة و الضرائب الخاصة:

يقوم معيار التفرقة على أن فيما يخص الضريبة العامة يتعلّق الأمر بالوصول إلى وضعية اقتصادية في مجملها أو إلى قيمة إجمالية. أما فيما يتعلّق بالضريبة الخاصة، فتقع على عنصر واحد من النشاط الممارس من طرف المكلّف بالضريبة أو عنصر واحد من دخله.

وتخص الضريبة الخاصة فئة واحدة أو شريحة واحدة من الدخل.حيث تعتبر ضريبة تحليلية مادام أنها تستهدف كل عنصر. عكس الضريبة العامة التي هي ضريبة تركيبية مادام أنها تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة.

حيث تقوم، في هذه الحالة، بتركيب كل الدخول مهما كان مصدرها.

في هذا الإطار، تعتبر كضرائب خاصّة، الضرائب على الشرائح المفروضة، و التي كانت موجودة قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992، على ممارسة نشاط معيّن، مثل: النشاط الصناعي ،التجاري، الفلاحي.

أما الضرائب العامة، فهي تجمع الضريبة على الدخل في مجمله (الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر والضريبة على الدخل في دول أخرى)، وكذا بعض الضرائب على رأس المال والتي وجدناها كذلك عندما قمنا بالتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. ويتعلق الأمر بالضريبة على انتقال الثروة بثمن والتي تضمّ عدّة عناصر مع تطبيق معدلات مختلفة.

بينما تصنّف الضريبة على الميراث في خانة الضرائب العامة (أو التركيبية) مادامت أنها تحتسب على "الكتلة الموروثة" والتي تضم في هذا الإطار مجمل الأشياء مهما كانت طبيعتها: أثاث، مال، مباني...الخ.

نلاحظ أن التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة لن يأخذ به هنا، مادام أن الضرائب العامة والضرائب الخاصة نجدها داخل إما الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة. على هذا الأساس نضيف لهذه الأخيرة يمكننا إضافة الضرائب على التداول أو الاستهلاك المصنفة في خانة الضرائب الخاصة (أو التحليلية) مادامت أنها خاصة بكلّ منتج (كحول، نبيذ، وقود..الخ) .

جـ- الضرائب الموحدة و الضرائب المتعددة:

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة. فالدولة تبحث دائما عن

النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، السالف بيانها. واستنادا إلى ذلك تقوم المفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب، تتخذ كل منها وعاءا ماليا خاصا بها.

وقد عرف التطور المالي لنظام الضريبة، منذ القدم، خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نظام الضريبة الموحدّة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون في ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية.

وبالرجوع للتاريخ، فان هذه الفكرة قد نبعت من فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها "فوبان" Vauban سنة 1707، الذي اقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت، وإحلال ضريبة أساسية محلّها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضي والدخول المنقولة. وقد اقترح " فوبان" أن تفرض الضريبة عينا بنسبة العشر على محصول الأرض، وبنسبة العشر أيضا على الإيراد الصافي للأموال الأخرى غير الأرض،كالمنازل والمصانع، وكذلك على دخل العمل. وقد أوصى في ذات الوقت أن تفرض ضرائب أخرى غير مباشرة بجوار "الضريبة الأساسية" مثل الضرائب الجمركية والضرائب على الملح والمشروبات.

وقد أخذ « الطبيعيون » بفكرة الضريبة الموحدة على الأرض الزراعية، على أساس كونها المصدر الوحيد للثروات وأن ملاك الأراضي هم الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادا صافيا. ومن ثم، فمن غير المجدي أن تفرض الضرينة على دخول الطبقات الأخرى.حيث أن أي ضريبة على هذه الطبقات يعني أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون

عبئها في النهاية. ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الصغرى، التجار والصناعيين مثلا، سيؤدي إلى رفع أسعار الخدمات التي تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضي الزراعية بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقتطع من الناتج الصافي، أي من دخل الملاك.

وقد أخذ الكاتب الأمريكي "هنري جورج" بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الريع العقاري وعاء لها، أي الزيادة في قيمة الأراضي. واستناد في ذلك إلى أن التقدم الاقتصادي والتطور العمراني وزيادة عدد السكان كل ذلك أدى إلى ارتفاع قيمة الأرض، وأن ملاك تلك الأراضي يحصلون على الزيادة في القيمة الناتجة عن أسباب اجتماعية أو اقتصادية، ليس لهم دخل في تحقيقها، مما يؤدي إلى التفاوت بين دخول طبقات المجتمع. وبمرور الزمن يزيد التفاوت، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة على الريع العقاري، لتقليل حدة التفاوت بين الدخول من جهة و كمصدر للإيرادات من جهة أخرى.

وقد ظهرت آراء متعددة، في هذا الإطار،تأخذ بفكرة الضريبة الموحدة على مصادر أخرى كالمصانع والمناجم أو مصادر القوى المحركة التي تستخدم في أوجه النشاط الاقتصادي.

وفي الفكر المالي الحديث، نادى بعض أنصار الضريبة الموحدة بالأخذ بها على أساس معيار الدخل الإجمالي الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة، لكونه أكثر تحقيقا لفكرة العدالة والمقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة. بالإضافة إلى أنه نظام يتصف بالبساطة والوضوح ولا يتطلب نفقات كثيرة في الإدارة والتحصيل. فإدارة للضرائب واحدة تكون قادرة على تحصيل الضريبة والتصدي لكافة المشاكل التي يمكن أن يثيرها هذا النظام.

وبالرغم من المزايا المقدمة، فان أنصار نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على أساس تعدّد الأوعية الضريبية، حيث تتعدّد الضرائب، يرون أن الضريبة الموحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية. فهذه الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها، لكي تشمل كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد. كما أن نظام الضريبة المتعدّدة يفرض الضرائب بمعدلات معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها، ومن ثم فلا يفكرون في التهرب منها.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعدّدة، وإن كان أكثر تماشيا مع التطور الاقتصادي، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها و إدارة الضرائب على السواء.

و لم تنتهج النظم الضريبية في الدول المختلفة مسلكا واحد في هذا الإطار، وإن كانت الغلبة في التطبيق المالي لدى العديد من الدول لنظام الضريبة المتعدّدة.

ثالثا– التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة:

يمكن لظروف وضع الضريبة أن تكون محلا لإعداد تصنيف معين. على هذا الأساس يمكننا عدّ نقطتين أساسيتين: الأولى تتمثل في التفرقة بين الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية، من جهة والثانية تكون في التفرقة بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، من جهة أخرى.

أ–الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي لا يحدّد المشرع معدلها مسبقا،ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية،و في مرحلة تالية يقوم

بتوزيع هذه الحصيلة على المكلفين بها -بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة-بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين دينار جزائري كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة. فيقوم المشرع، مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة، بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية، مثلا، على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة. وهنا فقط في هذه المرحلة يتم معرفة معدل الضريبة، الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) التي يملكها.

وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي لعدّة اعتبارات لعل أهمّها هو عدم حاجاتها لإدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة لتقوم بدورها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في مرحلة أولى. بل كانت تكتفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية.

وبالرغم من تقلص دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي، لدرجة اختفائها تماما، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب وعيوبها كما يلي:

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدما. كما أنها تضمن تحقيق هذه الحصيلة: وتفسير ذلك أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن. فإذا لم يقم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد، مما ينتج عنه مصلحة

شخصية ومباشرة لكل مكلّف بها في عدم تهرّب أحد من المكلّفين الآخرين من دفع الضريبة. إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقين، ومن ثم، فإن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حدّ كبير، وتقوم الدولة بإشراك مجالس الجماعات المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

إلا أنه يعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة.لأنها توزع على المكلفين بالضريبة على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس المقدرة التكليفية لكل منهم. وقد ينتج على ذلك أن يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر لمجرّد اختلاف محل إقامة كل منهما، بالرغم من تساوي المقدرة التكليفية لكلاهما أو تساوي دخلهما.

كما أنها تتصف بعدم المرونة، بحيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة فيكون من غير الممكن محاولة إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أية تغيرات اقتصادية.بالإضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة.إذ يكون شخص المكلف بالضريبة معروفا مقدما، وبالتالي يمكن حصر المكلفين بالضريبة بشكل ثابت، وعليه فلا يمكن تطبيقه على الضرائب غير المباشرة. وأخيرا، فإن الضرائب التوزيعية تعبير بشكل محدّد عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة من ناحية معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات التصفية والتحصيل.

و إزاء تلك العيوب، فقد عدلّت الدول في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى نظام الضرائب القياسية.

ويقصد بالضريبة القياسية أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع معدلّها مقدّما دون أن يحدّد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطع، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة. وبذلك فإن المكلّف بها يعلم مقدّما مقدار الضريبة الواجب دفعها.

وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية لكل مكلّف بالضريبة بغض النظر عن محل إقامته، كما أنها تراعي الظروف الشخصية بكل مكلّف، ومن ثمّ يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لقلّة دخله. وبذلك يختلف معدلّها من مكلّف لآخر حسب ظروفه. وينتج عن ذلك اختلاف المعدل الاسمي للضريبة عن معدلها الحقيقي وفقا لظروف كل مكلّف بالضريبة على حدة.

بالإضافة إلى ما تقدم، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حدّ كبير. فمن الممكن رفع معدّل الضريبة أو تخفيضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين بالضريبة أو ثرواتهم أو سلوكاتهم الاستهلاكية والإنفاقية. كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمولية، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء. وأخيرا فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية والعاملين فيها.

وبرغم المزايا التي تقدمها، فيؤخذ عليها عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف بالضريبة في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفون بالضريبة القياسية رقابة على الغير. ويمكن الرد على ذلك، أن أي نظام ،مهما كانت درجة دقته وإحكامه، لا يمكن أن يكون بمنأى عن الانتقاد.

وهذا الانتقاد يمكن تجنّبه بنشر الوعي الضريبي بين الأفراد، والوصول بهم إلى درجة الإحساس بالالتزام الضريبي كواجب اجتماعي واقتصادي يعود على الجميع بالتقدم والرفاه، وباعتبار التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية.

ب- الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية:

من الشائع، عمليا، أن يأخذ المشرع الجبائي إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية.و يقصد بالضريبة النسبية، النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر. أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر بـــ 30% ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها. أما الضريبة التصاعدية، فتفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لهاوالعكس صحيح. أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها. ومن المتصور أن يقسم المشرّع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدّل التصاعدي.

وقد فضل الماليون التقليديون الضريبة النسبية على الضريبة التصاعدية باعتبار أن الأولى تحقق المساواة في المعاملة الضريبية بين المكلفين بها. غير أن المساواة هنا مجردّ مساواة حسابية وليست مساواة حقيقية بالنسبة للأعباء العامة. كما أنها تتصف بالسهولة والبساطة، سواءٌ بالنسبة للإدارة الضريبية أو المكلّف بها.بالإضافة إلى أن الضريبة النسبية تعتبر في نظر التقليديين ثمنا للخدمة العامة، وهذا يعني أن يكون الثمن الذي يدفع في الخدمة ثابتا بصرف النظر عن شخص طالب الخدمة أو كميتها، إلا أنه في حقيقة الأمر، أن هذا المبرّر لا سند له في الوقت الحالي، لكون الضريبة مساهمة اجتماعية للجميع وفقا لمبدأ التضامن الاجتماعي. كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة، حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، فتمثل عبئا ثقيلا على أصحاب الدخول البسيطة وعبئا خفيفا قد لا يشعر به أصحاب الدخول المرتفعة. وأخيرا فإن حصيلتها قليلة.

وأمام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في أضيق نطاق ممكن.

وقد برر الماليون المعاصرين الأخذ بالضريبة التصاعدية، بكونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلّف بالضريبة.كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد، ورفع مستوى الفئات المحرومة.

وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش.فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة أي في صالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني،

وبالتالي الطلب الفعلي ومستوى التشغيل الوطني. وأخيرا، فقد استند الكثير من كتاب المالية العامة إلى مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة لتبرير الأخذ بالضريبة التصاعدية، على أساس أنه كلما زاد حجم الثروة كلما تناقصت المنفعة الحدية لها.أي أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد حجم الثروة.

ومن ثمّ، فإذا كان معدل الضريبة ثابتا على كافة المكلفين بالضريبة، بغض النظر عن حجم ثرواتهم أو دخولهم، فإن هذا يعني أن عبء الضريبة يكون أكبر على أصحاب الدخول المنخفضة منها على أصحاب الدخول المرتفعة، وذلك لارتفاع المنفعة الحدية للنقود بالنسبة للطبقات الفقيرة عن الطبقات الغنية. ولذلك فإن الضريبة التصاعدية هي وحدها. التي يمكن أن تحقق المساواة في الأعباء بالنسبة لطبقات المجتمع ككل.

ويمكن تحقيق التصاعدية بعدّة وسائل:
- التصاعدية الإجمالية ؛
- التصاعدية بالشرائح.

يجب الإشارة، إلى أنه يمكن تطبيق، عادة، تخفيض عند حساب القاعدة الضريبية.

1 _ التصاعدية الإجمالية:

بمعنى أن يقسم المكلفين بالضريبة إلى شرائح وفقا لمستوى دخولهم، مثلا، ويطبق على كل شريحة معدّل ضريبة واحد يكون تناسبها لكل شريحة من هذه الشرائح بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف بالضريبة، مثال على ذلك، أنّ الدخل الموجود بين 0 و20.000 د.ج تطبق عليه نسبة 5%، ولما يفوق هذا الحدّ إلى30.000د.ج تطبق عليه

نسبة 10%، ثم بعد هذه الشريحة إلى غاية 60.000 د.ج يكون المعدل 20%، ثم من 60.000 د.ج إلى 80.000 د.ج 30% و40% بين 80.000 و 150.000 د.ج.

فلو أخذنا مثلا،شخصين، الأول له دخل يقدر بـ50.000 د.ج والثاني دخله يقدر بـ 70.000 د.ج. الشخص الأول يدفع ضريبة مقدارها 50.000 x 20% = 10.000 د.ج، أما الشخص الثاني فيسدد ضريبة تقدر بـ 75.000 x 30% = 22.500 د.ج. بالتالي، فإن الفرق بين الدخلين يقدر بـ 15.000د.ج مقابل فرق ضريبة يقدر بـ 12.500 د.ج.

كما يمكننا ملاحظته فإن تطبيق هذا النظام جد قاسية وتقود إلى حالة من اللامساواة. على هذا الأساس يحبذ استخدام طريقة التصاعد بالشرائح عوض الطريقة السابقة.

2 _ التصاعدية بالشرائح (الجزئية):

يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين، ويرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى أعلى. وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي، بل يقسم الدخل إلى شرائح،كل شريحة تعامل معاملة خاصة، وفي النهاية يخضع الدخل لعدة معدلات وفقا لما يحتويه من شرائح، مثلا نأخذ دخلي الشخصين اللذين تطرقنا إليهما في الحالة السابقة المتعلقة بالتصاعد الإجمالي، ونقوم بتطبيق النظام التصاعدي بالشرائح:

- دخل 50.000 د.ج:

من 0 إلى 20.000 د.ج x 5 % = 1 .000 د.ج.

من 20.001 إلى 30.000 د.ج x 10 % = 1.000 د.ج.
من 30.001 إلى 50.000 د.ج x 20 % = 4.000 د.ج.

6.000 د.ج.

-دخل 75.000 د.ج:
من 0 إلى 20.000 د.ج x 5 % = 1.000 د.ج.
من 20.001 إلى 30.000 د.ج x 10% =1.000 د.ج.
من 30.001 إلى 60.000 د.ج x 20% = 6.000 د.ج.
من 60.001 إلى 75.000 د.ج x 30 % = 4.500 د.ج.

12.500 د.ج

يمكن أن نلاحظ أن الفرق بين الضريبتين يساوي: 12.500 د.ج - 6000 = 6.500 د.ج مقابل فرق بين الدخلين يقدر بـــ 15.000 د.ج. (عوض 12.500 د.ج كنتيجة للتصاعد الإجمالي) ويعتبر أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر الأساليب تطبيقا من الناحية العملية.

3 _ التصاعد بتقرير الإعفاءات أو الخصم من وعاء الضريبة:

ويقصد به أن يقوم المشرع الضريبي بفرض الضريبة بمعدل محدد سواء بنسبة مئوية أو معدل ثابت من مقدار المادة الخاضعة للضريبة. ثم يقرر إعفاء لأسباب معينة أهمها: الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف بالضريبة بالنسبة لجميع الشرائح وفرض معدل نسبي على باقي الدخل، مما يحقق تصاعدا ولكن بصورة ضمنية وبصورة غير مباشرة. فكلما زاد

حجم الدخل كلما قلّ حجم الإعفاء بالنسبة لإجمالي الدخل وبالتالي يزيد معدّل الضريبة.

وفي حقيقة الأمر أن التصاعدية، من خلال الإعفاءات، يؤدي إلى اختلاف المعدل الاسمي للضريبة عن المعدل الفعلي، إلاّ إذا كان مقدار الدخل مرتفعا فإنه في هذه الحالة يتقارب المعدل الفعلي من المعدل الاسمي للضريبة.

أما التصاعد، عن طريق الخصم من وعاء الضريبة، فهو يتحقق بصورة واضحة بالنسبة للخصم المطبق فيما يخصّ الأعباء العائلية. حيث يترّتب على هذا الخصم حدوث نوع من التنازل في معدل الضريبة، لدرجة يمكن معها إعفاء الدخول الصغيرة من الضريبة جزئيا أو كليا.

4 _ المزايا والسلبيات:

تعتبر مسألة تطبيق الضريبة التصاعدية من بين مشاكل الجباية التي فتحت بابا لنقاشات واسعة بين المساندين لهذه الضريبة والمناهضين لها، لهذا سنبيّن فيما يأتي طروحات الطرفين في الموضوع:

ينطلق أصحاب الأفكار المضادة للضريبة التصاعدية من المبدأ التالي: أن الضريبة هي المقابل للخدمات المقدمة من طرف الدولة. يجب على كلّ شخص أن يتحملّ حصته من الأعباء العمومية تناسبا مع الامتيازات التي يستفيد بها. كما يشيرون إلى أن جزءا مهما من نفقات الدولة ناتجة عن الدين العمومي الذي نشأ بشكل أو بآخر عن الخدمات المقدمّة.

زيادة على هذا، كما يلاحظون، تقوم الدولة بتقديم، بشكل تناسبي، خدمات أكثر للفئات الفقيرة (تعليم مجاني، مساعدة وحماية

اجتماعية) مقارنة بالفئات المتوسطة أو الغنية.فالضريبة التصاعدية حسب هؤلاء، تكون بالتالي غير عادلة.

كما يضيف المعارضون للضريبة التصاعدية، أن هذه الأخيرة موضوعة بصورة غير معقولة، حيث تطبّق الدولة معدلاّت جدّ مرتفعة تكون لها كأثر تقليص بشكلٍ محسوس دخول المكلفين بالضريبة.إلى جانب كل هذا، تؤدي المعدلاّت المرتفعة جدّا إلى تثبيط الاستثمارات وكل نشاط صناعي، تجاري وتتحول الضريبة في هذا الإطار إلى دافع للغش الضريبي وأداة كابحة للنمّو الاقتصادي و بالتالي يمكن اعتبار هذه الضريبة، كضريبة غير منتجة.

إذا قمنا بتقييم للمبرّرات المقدّمة من طرف أصحاب هذه الطروحات المضادة لفكرة الضريبة التصاعدية، فيمكن أن نلاحظ بعض الأشياء المقبولة، مثلا أن الضريبة التصاعدية بمعدلات مرتفعة تجعل المكلفين بالضريبة يفقدون مبالغا كبيرة نسبيا من دخولهم تحت ضغط هذه الاقتطاعات .

أما من جانب المردودية أو الإنتاجية، فيمكن أن تؤدي ضريبة جدّ مرتفعة إلى تشجيع الغش وبالتالي إلى تقليص مردوديتها.

أما المؤيدين للضريبة التصاعدية، فلديهم بدورهم الكثير من الأسباب والمبرّرات والأجوبة. في البداية، يصرحون، بأن الضريبة النسبية، تعتبر جدّ ثقيلة على الفئات الاجتماعية الفقيرة التي ترى دخولها متأثرة بالضرائب على الاستهلاك.

فيجب قلب أو تغيير اتجاه المشكل ووضع الضريبة التصاعدية في اتجاه تصاعد الثروة، أو بتقليص العبء الضريبي الذي يثقل كاهل هذه

الفئات الاجتماعية المحرومة، لأن اقتطاعا يقدر بـ 2.000 د.ج على دخل كلي يقدر بـ 10.000 د.ج، يشكل عبئا معتبرا مقارنة بـ 20.000 د.ج تقتطع من دخل مقداره 100.000 د.ج أو 200.000 د.ج من دخل يقدر بـ 1.000.000 د.ج. فالعبء الضريبي يكون أقل ثقلا كلمّا ارتفع الدخل.

المفهوم الحقيقي لكلمة "القدرة التكليفية"، في ميدان الجباية، تعني الطاقة أو المقدرة على الدفع، محسوبة بنسبة الناتج أو الدخل الذي يفرض عليه الاقتطاع و الذي يمثل عبئا أو تضحية متساوية بين الأفراد، فالضريبة العادلة، تقوم على مفهوم المساواة في التضحية.

أما فيما يخصّ، المبرّرات القائلة بعدم عقلانية التصاعدية، التي يمكن أن تعرقل النشاط الاقتصادي، خلق مناخ ملائم للغش الضريبي، فهي، حسب مناصري الضريبة التصاعدية، فلا تقوم على أي أساس.

إن غياب العقلانية، تخصّ فقط المعدلاّت المرتفعة جدّا و ليس الطريقة التصاعدية في حدّ ذاتها، من جهة أخرى، فالسلبيات الممكن تسجيلها تكون أكثر خطورة في حالة ضريبة نسبية ذات معدلّ مرتفع. ما يمكن أن نستنتجه في الأخير، فإن مركز النقاشات الدائرة حول الضريبة التصاعدية مرتبط بشكل أو بآخر بمسألة تعريف القدرات التكليفية للأفراد.

فالدراسة المعمقة لهذه المسألة، دون التمكّن من الحصول على إجابة دقيقة وقائمة على مبررات متينة، تقودنا نحو الشكّ وعدم اليقين.فالأسباب السياسية هي الوحيدة التي يمكن أن تفسر الجدال القائم بين مؤيد ومعارض للنظام الضريبي التصاعدي.

وقد نجحت التيارات المناصرة للضريبة التصاعدية في فرض آرائها وتوجهاتها على التشريعات الضريبية المعاصرة من خلال تأسيس الضريبة على الدخول والضريبة على التركات.

رابعا- التصنيف الاقتصادي للضريبة:

إن الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة، وهذا دون الخلط بين الطابع الاقتصادي والدور الاقتصادي للضريبة. هذا الأخير يسمح بجعل الضريبة أداة للتنمية الاقتصادية، أي جعلها تؤدي وظيفة اقتصادية وليست وظيفة مالية فقط. ويضم التصنيف الاقتصادي ثلاثة فئات من الضرائب:

- الضرائب على الدخل ؛
- الضرائب على رأس المال ؛
- الضرائب على الإنفاق.

1 _ الضرائب على الدخل:

أ. تعريف الدخل:

علينا في البداية أن نحدد تعريفا للدخل، فالتعريف الكلاسيكي للدخل: "إنه **مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت، قد يكون رأس المال أو العمل أو تركيبتهما معا، بصفة دورية منتظمة وبصورة متجددة**".
وكما يتضح من هذا التعريف أنه يتضمن العناصر التالية: الشكل النقدي، الثبات و الدورية.

أما التعريف الاقتصادي للدخل فهو:"**الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة**" أو

أنه "مجموع نفقات الشخص الاستهلاكية مضافا إليه أي تغيير في صافي ثروته خلال فترة زمنية معينة".

أما التعريف الجبائي فهو يجمع بين التعريفين السابقين، حيث أن التعريف الكلاسيكي هو الأشمل، لكن، وفي كل الحالات، يتم الحصول على الدخل من خلال ممارسة نشاط بصفة اعتيادية من طرف المكلف بالضريبة.

وأيا كان تعريف الدخل، فان الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تتضمن أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة. ومن ثم يمكن فرضها على كافة الدخول التي تحقق من العمل أو رأس المال. فالضريبة على الدخل تعد من بين أهم الأدوات التي تمكن من تحديد المقدرة التكليفية للشخص، وبالتالي الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الاجتماعية. بالإضافة إلى أنها تمثل مصدرا ثابتا ودائما للإيرادات العامة للدولة، تستخدمها الدولة لتأمين تحقيق العدالة الاجتماعية مادامت أنها وسيلة أو أداة في يد الدولة لإعادة توزيع الدخل الوطني لتذليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة.

وبغض النظر عن محاولات مختلف الاقتصاديين لوضع تعريف محدد ومنضبط للدخل، فإنه يمكن تحديد عناصر الدخل، كما رأينا سابقا، في ثلاثة أمور رئيسية:

قيمة نقدية: ويقصد بذلك أنه قيمة نقدية أو القابلة للتقدير النقدي.فالدخل لا يقتصر على الدخول النقدية التي تأخذ شكل الأجر أو الراتب أو الربح أو الفائدة، ولكن يتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التي يحصل عليها الفرد طالما يمكن تقديرها بالنقود. مثال ذلك المنفعة التي يحصل عليها مالك العقار من السكن فيه.

صفة الدورية: يقصد بهذه الصفة أن الشخص يحصل على دخله بصورة دورية منتظمة. كأجر العامل الذي يحصل عليه كل أسبوع أو كل شهر حسب الاتفاق بينه و بين صاحب العمل. فصفة الدورية تستلزم وجود فترة زمنية محددة، سواء كانت هذه الفترة أسبوعا أو شهرا أو سنة.

كذلك تشمل هذه الصفة المرتبات والإيراد الناتج عن الملكية العقارية أو من التجارة أو المهن الحرة أو أرباح الأسهم حيث تعدّ من الدخول لكونها تحصل بصورة دورية ومنتظمة. واستنادا إلى ذلك، فان أي دخل أو ربح عرضي يحصل عليه الشخص من المضاربة في البورصة أو من بيع عقار يملكه بقيمة أكبر مما اشتراه أم من يكتتب في نوع معين من السندات أجريت بينها قرعة وفاز فيها بالجائزة عن السند الذي يملكه، فتلك الإيرادات جميعها أو قابلة للتقدير النقدي لا تكتسب صفة الدخل لعدم توفر صفة الدورية والتجدد فيها.

ويلاحظ أن دورية الدخل تستوجب قيام الشخص باستغلال ثروته (العمل-ملكية عقارية...) حتى يحصل على دخل منها. وتمثل صفة الدورية نظرية أساسية في الاقتصاد كركن من أركان الدخل.

مصدر مستمر: لا بد أن يأتي الدخل من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار النسبي. وتلازم هذه الصفة الدورية. فمن الطبيعي حتّى تتحقق الدورية أن يأتي الدخل من مصدر مستمر. ومثال ذلك الأرض والعقارات المبنية، المؤسسات الاقتصادية، العمل أو الوظيفة، المهنة الحرة. فجميعها تعدّ من باب المصادر المستمرة أو القابلة للاستمرار نسبيا.

و يمكن تقسيم الدخول وفقا لمصدرها إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

رأس المال: سواء كان عقاريا أو منقولا. وهذا النوع يتمتع بأكبر قدر من الثبات والاستقرار. إذ أن رأس المال كمصدر للدخل يدوم ولا يتوقف على عمر الشخص.كما أنه يمكن تجنيب جزء من الدخل الناتج عنه لصيانته وحمايته من الاستهلاك لضمان بقائه واستمراره أكبر فترة ممكنة.

العمل: سواء كان عملا ذهنيا أو يدويا. ويتصف هذا المصدر بالدورية وإن كان لا يتمتع بنفس درجة الثبات والاستقرار التي يتمتع بها الدخل الناتج من رأس المال. وذلك لأنه يتوقف على عدة عوامل تتمثل في قدرة الفرد نفسه على الإنتاج، وعلى عمر الإنسان. ولذلك فان الدخول الناتجة عن العمل تعامل معاملة ضريبية أقل من الدخول الناتجة عن رأس المال.

رأس المال والعمل: فقد يكون الدخل ناتجا عن اشتراك كل من رأس المال والعمل. كما هو الحال بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وهي تتصف بدرجة متوسطة من الاستمرار، وتتم معاملتها الضريبية في مترلة وسط بين معاملة الدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن العمل.

ب – نظرية زيادة القيمة الموجبة في ذمة المكلّف بالضريبة:

ويتحدد الدخل وفقا لهذه النظرية بحجم الزيادة الموجبة التي تطرأ على ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي، خلال فترة معينة من الزمن.فما يحصل عليه الفرد، خلال فترة معينة، من نقود أو منافع

وخدمات، يمكن تقويمها نقدا، يعتبر دخلا سواء تمّ ذلك بصورة دورية منتظمة أو بصفة عرضية بحتة.

وهنا تكمن نقطة الاختلاف بين هذه النظرية و النظرية السالفة التي ترتكز على صفة "الدورية" كركن من أركان الدخل. ووفقا لهذه النظرية فان كل زيادة تطرأ على ذمة الشخص تعدّ من قبيل الدخول. أي من الأموال الموروثة والهبات والوصايا وأرباح الحظ، تعتبر جميعها من الدخول لأنها تؤدي إلى الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص.

وعن الانتقادات الموجهة لهذه النظرية فتتمثل في كونها قد وسعّت من فكرة الدخل لدرجة التي يمكن فيها أن تشمل رأس المال.فواقع الأمر أنه إذا طرأت زيادة موجبة في ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال، لا يمكن اعتبار هذه الزيادة من قبيل الدخل. فقد أخطأ أنصار هذه النظرية في اعتبار الإرث والوصية والهبة والزيادة في قيمة رأ س المال من قيبل الدخول، نظرا لأن هذه العناصر لها طبيعة رأس المال.

ومما هو جدير بالذكر، أن بعض التشريعات الضريبية متأثرة في ذلك بأفكار هذه النظرية، قد فرضت ضرائب على بعض الدخول العرضية مما يعتبر خروجا على المفهوم التقليدي للدخل الذي يستلزم توفر صفة الدورية والانتظام. إلا أن هذا في الواقع، يكون بهدف تحديد هذه الأوعية وإخضاعها للضريبة لسبب أو لآخر وليس بغرض توسيع الدخل.

ولـــذلك فإن هـــذه التشريعـــات الضريبيـــة لا تتقيـــد بمفهـــوم محـــدّد للدخل، ولكنها قد تضيق أو توسع وفقا للأهداف التي تصبو إلى تحقيقها سواء كانت الأهداف مالية، اجتماعية أو اقتصادية، وهذا ما يفسر لنا أن الإدارة الضريبية قد تعفي بعض

الدخول من الضريبة كإعفاء الأعباء العائلية، لتحقيق أغراض اجتماعية. أو تعفى دخول السندات الحكومية من الضرائب على نواتج القيم المنقولة بقصد تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل في تشجيع الأفراد للاكتتاب بها.

وفي بعض الأحيان قد تخضع الإدارة الضريبية الدخول العرضية للضريبة، رغم عدم توفر عنصر الدورية بها، وذلك بناء على نص قانوني. وعلى سبيل المثال، ما تقضي به بعض القوانين من إخضاع كل من عمولة أو سمسرة عارضة لضريبة الأرباح التجارية أو فرض ضريبة على الأرباح المتأتية عن ملكية الأوراق المالية، الذي يوزع على المساهمين، أو على توزيع تجريه شركة ما من تلك التي تخضع توزيعاتها للضريبة. ويقصد المشرع من ذلك إحكام الرقابة على هذا النوع من الدخول وضبط واستقرار المعاملات.

وبناء على ما تقدم ،فإن الدخل هو قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي يتحقق بصورة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار. والسؤال المطروح هنا يتعلق بتحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة،و هل هو الدخل الإجمالي أم الدخل الصافي؟

عادة، يقصد بالدخل الإجمالي " revenu brut" كافة القيم النقدية أو القابلة للتقدير النقدي التي يحصل عليها الشخص نتيجة استغلاله مصدرا من مصادر الثروة.

بينما يقصد بالدخل الصاف « revenu net »، نفس القيم مخصوما منها المبالغ (التكاليف) التي استلزمها استغلال مصدر الدخل لكي يأتي بهذه القيم.

و يمكن أن نفرق هنا بين نفقات أو تكاليف الدخل من جهة وبين استعمالات الدخل من جهة أخرى.حيث أن هذه الأخيرة تعني الطرق التي يتفق فيها من استهلاك أو استثمار[1].

وجدير بالذكر أنّه لا توجد قاعدة واحدة لكافة أنواع الضرائب التي تفرض على الدخل.فبعض منها يفرض بحسب طبيعتها على الدخل الإجمالي كضريبة نواتج القيم المنقولة (الأسهم والأوراق المالية) التي تفرض على كل ما يحصل عليه المكلف بالضريبة من توزيعات في صورة فوائد، أرباح أو جوائز...، دون خصم تكاليف الحصول عليه.كضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضرائب المهن الحرة.

ويقصد بتكاليف الدخل كل ما ينفقه الشخص من أجل الحصول على دخله.و هي تختلف بحسب طبيعة الدخل ذاته أو نوعه أو ظروفه الخاصة. وكما هو معروف، أنه عادة ما يكون موضوع تكاليف الدخل محلا للتراع بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة. فالإدارة الضريبية تجد من مصلحتها تقليل حجم النفقات حتى يتم فرض الضريبة على حجم أكبر من الوعاء، بينما يرى المكلف بالضريبة أن يزيد من حجم النفقات التي يجب خصمها من الدخل الإجمالي لتحديد أقل صافي دخل يخضع للضريبة.

وفي بعض الأحيان يتدخل القانون لتحديد التكاليف التي تخصم والنسب التي يتمّ الخصم طبقا لها،و شروط إجراء الخصم وإلى غير

(1)يمكن أن تأخذ استعمالات الدخل صورا مختلفة ليس لها حصر- ومثالها استعمال جزء من الدخل في الاستهلاك كالنفقات الشخصية المتعددة اللازمة للشخص ولمن يتولى إعالته، أوفي الادخار كامتناع الشخص عن استهلاك جزء من دخله أو في الاستثمار كشراء أوراق مالية أو عقارات أو المساهمة في تكوين مؤسسات جديدة.

ذلك. وقد يقرّر القانون مبدأ الخصم ويشير إلى أمثلة للمبالغ التي تخصم، تاركا المجال للقيام بالقياس عليها وخصم أي مبلغ شبيه يكون تكليفا على الأفراد.

ويمكن أن نعرض بعض تكاليف الدخل التي يمكن خصمها من الدخل الوطني على النحو التالي:

نفقات الاستغلال: وتتمثل تلك النفقات، بالنسبة لمؤسسة معينة، في ثمن المواد الأولية وأجور العقارات التي تشغلها المؤسسة والآلات والأدوات وفوائد القروض المتعلقة بمباشرة نشاط هذه المؤسسة ومصاريف الإشهار والإعلان...الخ. بمعنى أنها كافة النفقات اللازمة لتسيير مشاريع المؤسسة .

نفقات الصيانة: أي كل النفقات التي لها علاقة بإصلاح أو استبدال الأجزاء التالفة في الآلات والمباني والمعدات، على أن يكون ذلك ناتجا عن الاستعمال العادي لها ونفقات الرقابة الدورية على المباني والمعدات.

نفقات الاهتلاكات: وهي المبالغ التي تقتطعها المؤسسة من أرباحها بصورة ثابتة كل فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، كمقابل لما يحدث على الأصول الإنتاجية من تقادم أو عطل أو استهلاك، نتيجة للاستهلاك العادي. وهذه النفقات تستعملها المؤسسة لكي تتمكن من استبدال أصول ثابتة جديدة مكان الأصول القديمة التي قد استهلكت بفعل الزمن ويطلق هذا النوع من الاهتلاك "بالاهتلاك الصناعي".

وهو يختلف عن الإهتلاك المالي [1] والذي لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية.

إلى جانب كل هذا، فالضرائب التي تتعلق بقيام الشخص بنشاطه الذي ينتج عنه دخل، تعد تكلفة على الدخل. فهذه الضرائب تخصم من الدخل الإجمالي، بمعنى آخر أن دفع هذه الضرائب يعد أمرا لازما للحصول على الدخل.مثال ذلك الضريبة الجمركية التي تدفع على السلع المستوردة، وضرائب الطابع.أما الضرائب المفروضة على الدخل ذاته فإنها تعتبر استعمالا للدخل لكونها غير لازمة للحصول عليه،ومنه فهي لا يمكن تعتبر تكلفة يجب خصمها من الدخل الإجمالي قبل فرض الضريبة عليه، فهي لا تقرر إلا بعد الحصول عليه فعلا.

جـ-أنواع الضرائب على الدخل:

تنقسم الضرائب على الدخل إلى ضرائب على فئات الدخل، والتي ذكرناها فيما سبق، وهي ما يطلق عليها الضريبة النوعية على فئات الدخل أو تفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الفرد من مصادر متعددة وهي ما يطلق عليها الضريبة على الدخل الإجمالي.

والجدير بالذكر، أن المشرع الضريبي لا يأخذ بمبدأ واحد في هذا الإطار، فقد يوسع من مفهوم الدخل أو يضيق منه بحسب الأغراض التي يريد تحقيقها. وبذلك فإن الضريبة على الدخل تفرض وفقا لعدة مفاهيم تتمثل فيما يلي:

---

(1) يقصد بالاهتلاك المالي، قيام المؤسسة خلال حياتها بتسديد قيمة رأسمالها وغيرها من الديون إلى أصحابها.

1 – الضرائب النوعية على فئات الدخل:

تفرض الضرائب النوعية على فئات الدخل المختلفة، على أساس مصدر كل دخل. وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض على أساسها الضريبة.

فالشخص الواحد من الممكن أن يقوم بعدة أنشطة، وبالتالي تتعدّد الضرائب المفروضة عليه بحسب مصدر كل دخل، فتفرض ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال العقاري (ملكية العقارات) أو الدخل الناتج من رأس المال المنقول (ملكية الأوراق المالية) أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور والمرتبات والمهن الحرة) أو الدخل الناتج عن العمل ورأس المال (الأرباح التجارية و الصناعية).

ويمتاز هذا النظام بتنوع أحكام الضريبة المطبقة بحسب مصدر كل دخل وطبيعته، من حيث أسلوب تقدير المادة الخاضعة للضريبة تحصيلها أو معدل الضريبة ذاتها.

والانتقاد الرئيسي الذي يمكن توجيهه لهذا النظام أنه قد يكلف الدولة الكثير من النفقات وإن حصيلته عادة ما تكون قليلة.بالإضافة إلى عدم إمكان تطبيق نظام الضريبة التصاعدية لضيق حجم الأوعية الضريبية، فضلا عن عدم إمكانية تطبيق فكرة شخصية الضريبة ومراعاة ظروف الممول الشخصية أو مقدرته التكليفية.

2 – الضريبة على الدخل الإجمالي:

ويقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة.و يعرفها المشرع الجزائري " **يتمّ**

تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي،تطبق هذه الضريبة على دخول وأرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة"[1]، وتتميز بالخصائص التالية:

تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين؛

— هي ضريبة سنوية: تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح أو الدخول التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال السنة؛

— هي ضريبة إجمالية : تقع على الدخل الإجمالي الصافي، الذي يتحصل عليه بعد طرح من الدخل الإجمالي الخام التكاليف المنصوص عليها قانونا؛

— هي أحادية: أي يضم أو يشمل كل فئات الدخل؛

— هي ضريبة تصاعدية: يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من الدخول، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي كذلك، بشكل يكون فيه العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة، أكثر أهمية كلما زاد دخله؛

— هي ضريبة تصريحية: مادام أنه يوضع ويحصل عن طريق جدول أو قائمة اسمية على أساس التصريحات بالدخول المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

فيتم النظر إلى المكلف بالضريبة بصورة شاملة وإلى إجمالي دخله المتحقق من أنشطته المختلفة ومصادر ملكيته المتعددة دون تمييز بينها.

---

(1) المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبالتالي يمكن معرفة مقدرته التكليفية وحالته المالية التي لا يمكن التعرف عليها باتباع نظام الضرائب النوعية على فئات الدخل.

على هذا الأساس، فلو كان الشخص يمتلك قطعة أرض ويمارس نشاطا تجاريا ويمتلك أوراقا مالية فإن الضريبة تفرض على إجمالي الدخل الذي يحققه من تلك المصادر المختلفة.

ويتميز هذا النظام بأنه أقدر على تحقيق العدالة الضريبية فيساوي بين المكلفين بالضريبة في المقدرة التكليفية، بغض النظر عمّا إذا كان الدخل من مصدر واحد أو من مصادر متعدّدة.[1] كذلك فإنه يتميز بالبساطة وقلة النفقات نظرا لعدم تعدد عمليات التصفية والتحصيل، وإن كان يتطلب في الادارة الضريبية قدرا كبيرا من الكفاءة التقنية والإدارية والمحاسبية. فضلا عن ذلك يمكن الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلّف بالضريبة، التي تستوجب النظر إلى إجمالي الدخل الذي يحققه ومن ثم مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية. وأخيرا فإن هذا النظام يسمح للدولة من تطبيق نظام الضريبة التصاعدية بصورة أدق ممّا يساهم في إعادة توزيع الدخل الوطني لصالح الفئات محدودة الدخل.

والنقد الموجه لهذا النظام، أنه يستلزم درجة عالية من الوعي الضريبي للأفراد المكلفين به. بسبب فرض ضريبة واحدة على الدخل

(1) مثال توضيحي: ففي حالة وجود اثنين من الممولين أحدهما يستمد دخله مصدر واحد وقدره مليون دينار جزائري، وآخر يستمد من أربعة مصادر يعطى كل منها 250.000 دينار جزائري، أين يظهر هذا الأخير من صغار الممولين بالنسبة لنظام الضرائب على فئات الدخل، بينما يبدو الاثنان متساويان في القدرة المالية، وفقا لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي.

قد يكون عبؤها ثقيلا عليهم،مما قد يدفعهم إلى إخفاء جزء من إيراداهم أو التهرب من دفعها، مما يؤثر سلبا على إجمالي الحصيلة من الضريبة.

ثانيا-الضرائب على رأس المال:

1 - تعريف رأس المال:

بداية لابد أن نحدد تعريفا لرأس المال، فيعرف "**بأنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة**"(1) **.فتقدير رأس المال يتم في لحظة** زمنية معينة.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من رأس المال: رؤوس الأموال العقارية (الأراضي، المنازل) ورؤوس الأموال المنقولة (الديون والأوراق المالية كالأسهم والسندات).كما توجد رؤوس أموال منتجة (العقارات المبنية) ورؤوس أموال غير منتجة (التحف، المجوهرات والأراضي المعدة للبناء).

ومما هو جدير بالذكر،أنه يشترط أن يكون وعاء الضريبة رأس المال أو الثروة. ولا يشترط أن تكون الضريبة على رأس المال شاملة، بمعنى أن تفرض على كل رأس المال وليس على جزء منه. ولذلك فإن الزيادة في قيمة رأس المال تعد من الضرائب على رأس المال بالرغم من كونها تفرض على جزء منه لأنه يمثل الزيادة المتحققة في قيمته أي أن رأس المال ذاته هو وعاء الضريبة.

(1) A.SILEM, J-M.ALBERTINI :Op cit, p 95.

وتفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال، نظرا لأن الأول يتوفر فيه عنصر الدورية والتجدد بينما في حالة رأس المال فهو ثابت وغير متجدد وإن كان قابلا للزيادة أو النقصان. وباعتبار، أيضا، أن الضرائب على رأس المال تهدد بالقضاء على أصول رؤوس الأموال بمرور الزمن. وفي المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة لتعددها و تنوعها.

يمكن تعريف رأس المال بأنه مجموع الذمة المالية، القيم المملوكة من طرف المكلف بالضريبة، التي تم الحصول عليها من خلال عملية الادخار، تركة أو هبة أو تبعا لعملية ذات طابع استثنائي مثل ربح تم الحصول عليه في لعبة الرهان الرياضي.

دون أن نأخذ هنا بعين الاعتبار المبررات المقدمة من طرف مناصري أو معارضي فرض الضريبة على رأس المال، نلاحظ أن الأنظمة الجبائية بصفة عامة[1]، تهتم بنوعين من الضرائب المتعلقة ببعض عناصر رأس المال:

— الضريبة المحسوبة من خلال رأس المال ؛
— الضريبة على رأس المال في حد ذاته.

2 - أنواع الضرائب على رأس المال:

تنقسم الضرائب على رأس المال استنادا إلى دوريتها إلى نوعين أساسين:

الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل و هي ضرائب دورية متجددة، تفرض بنص القانون فيكون معدلها منخفضا بحيث لا

(1) Ahmed SADOUDI , « **Cours de droit fiscal** », Institut d'Economie Douanière Fiscal, Koléa,1998, p 78.

يستطيع المكلف بالضريبة أن يدفعها دون أن يدفعها دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسماله لأداء الضريبة. وأما النوع الثاني فهو الضرائب العرضية على رأس المال وهي التي ينتفي فيها عنصر الدورية والتجدد. وتفرض بناء على نص القانون كما أن معدلها يكون مرتفعا بالصورة التي يضطر فيها المكلف بالضريبة إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعها، بالإضافة إلى أنها تدفع مرّة واحدة في مناسبة معينة.

أ-الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل:

في الحقيقة، تخصّ هذه الضريبة الدخل.لكنها تقوم على رأس المال مادام أنها تضمّ عناصر الثروة المحصل عليها.لهذا يمكن أن نذكر الضريبة على الثروة التي هي ضريبة محدّدة، فعليا، بدلالة ثروة متراكمة محصل عليها.تستهدف هذه الضريبة بصفة عامة، الإقامة، العقارات، القيم المنقولة، وسائل العمل (لما تكون هذه الأخيرة خاضعة للضريبة)، الحلي و التحف الأثرية...الخ.تتمثل خاصية الضريبة على الثروة في إمكانية تشبيهها للضريبة على الدخل خاصة في عنصر الدورية، بالفعل، يتعلق الأمر هنا بضريبة سنوية أين تكون معدلاتها محددة عند مستويات دنيا، ويتبع في هذا الإطار الضريبة على الدخل فيما يخصّ نمط الخضوع للضريبة.و تجدر الإشارة هنا، أن الخضوع لهذه الضريبة يتعلّق بالذمة المالية الكلية أو الجزئية، حسب الاختيار المعمول به.

إذن يوجد هنا مفهوم رأس المال في القاعدة وتحتسب الضريبة على أساس رأس المال، هذا الأخير يخضع لتقييم نقدي للسماح بوضع الضريبة بدلالة المعدلات المختلفة الموضوعة.

في هذا الإطار يجب توضيح، أن وعاء هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته بالرغم من أن دفعها من الدخل الناتج منه. ويتم تحديد رأس

المال بموجب القانون. وعادة ما يكون سعرها منخفضا حتى لا يؤثر على كيان رأس المال ذاته ووجوده وفي نفس الوقت لضمان دوريتهاوتجددها. وعادة ما يكون معدلها يمثل نسبة صغيرة من قيمة رأس المال. وهي تختلف عن الضريبة على الدخل حتى إذا تساوى المبلغ الذي يدفعه المكلف بالضريبة في حالة فرض الضريبة على رأس المال بمعدل منخفض مع فرض ضريبة على الدخل بمعدل مرتفع.مثال ذلك، إذا كان شخص يمتلك 10.000د.ج ويحصل على دخل قدره ألف د.ج وكان معدل الضريبة على رأس المال 1% أي 100 د.ج، ومعدّلها على الدخل 10% أي 100 د.ج أيضا،فبالرغم من أن الحصيلة الضريبية الناجمة عنهما متساوية، إلا أن هناك العديد من الاختلافات سواء في معاملة العناصر الخاضعة للضريبة أو في الآثار المترتبة على دفع كل منها.و خاصة و أن هناك بعض عناصر الثروة لا تنتج أي دخل، ومن ثم لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها، مثل أراضي البناء، التحف و المجوهرات.

وقد تكون الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل وحيدة تفرض من جانب الدولة وتسمى بالضريبة الواحدة أو قد تمون إحدى الضرائب التي يقررّها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية.

والضريبة الواحدة على رأس المال تتميز بأنها تصيب الأموال والثروات التي لا تصل إليها الضرائب على الدخل (التحف والمجوهرات) بالإضافة إلى أن فرض ضريبة عليها يدفع أصحابها إما بالتصرف فيها إلى الغير ليقوم باستغلالها أو يقوم بتحويلها إلى أموال منتجة وفي كلتا الحالتين تمثل فائدة للاقتصاد الوطني.كما أنها تتميز بسهولة الوصول إلى وعائها الضريبي ومن ثم تحقق العدالة المنشودة من فرضها.

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى الضريبة الواحدة أنها عادة ما تكون ذات معدل مرتفع،كما أنها تؤدي إلى عدم مشاركة الدخول الناتجة عن العمل، وهي كثيرة، في وعاء الضريبة، مما يؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية.

وإزاء تلك الاعتبارات، فان الضريبة التكميلية على رأس المال يمكن أن تتجنب العيوب والانتقادات الموجهة للضريبة الواحدة على رأس المال.فهي تفرض على رأس المال بالإضافة إلى الضريبة على الدخل، وبذلك فهي تحقق مزايا متعددة، إذ تصل إلى عناصر من رأس المال لا تصل إليها ضرائب الدخل،كما أنها تتميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج من رأس المال. وأخيرا، تمثل نوعا من الرقابة على تصاريح المكلف بالضريبة، فيكون من السهل على إدارة الضرائب إجراء مقارنة بين تصاريح الثروة وتصاريح الدخل للتأكد من صحة العناصر و البيانات الواردة بها.

ونظرا لتلك المزايا فالسائد في التطبيق العملي هو الأخذ بنظام الضريبة التكميلية على رأس المال في العديد من التشريعات الضريبية.

ب-الضرائب العرضية على رأس المال:

.بمناسبة بعض الوقائع أو الحالات، تمسّ هذه الضريبة رأس المال في مادته أو في ذاته. والضرائب على رأس المال هي على وجه الخصوص، الضرائب على فوائض القيمة أو أرباح الثروة.فالزيادة في الثروة يمكن أن تخضع للضريبة إذا تمّ أخذ كوعاء رأس المال.لكن بعض الأنظمة الضريبية تقوم باعتبار فوائض القيمة هذه، كارتفاع في حجم الدخل وتقوم بفرض الضريبة عليهم على هذا الأساس. فالاقتطاع العام

على رأس المال، الذي يمسّ عناصر الثروة، يكون تطبيقه استثنائيا وبالتالي غير دائم.

إن فائض القيمة عبارة عن الثروة المحققة بمناسبة التنازل عن عنصر أو عدة عناصر من الأصل أو العقار المحصل عليه بشكل شخصي.

إن هذا التنازل ليست عملية اعتيادية من طرف الشخص الذي قام بها، وإذا لم يكن كذلك فالضريبة التي ستطبق عليه، هي الضريبة على الدخل. حيث تعتبر استثنائية و تترجم في هذه الحالة بربح في رأس المال الذي له كهدف الزيادة في هذا الأخير.

ويمكن أن تتحقق فوائض القيمة هذه سواء، على المدى الطويل (نقول كذلك خلال فترة الاستغلال)، ويوجد هذا النظام في الجزائر.من جهة أخرى توجد ضريبة على فوائض القيمة المتعلقة بالعقارات الموجودة خارج النشاط المهني.

إلى جانب فوائض القيمة المتعلقة بالتنازل عن العقارات، توجد ضريبة على انتقال الثروة والتركات التي يتم الحصول عليها بمناسبة انتقال ملكية بعض العناصر من ذمة مالية إلى أخرى (انتقال بصفة مجانية أو بثمن).

فهذه الضرائب تقتطع جزء من رأس المال، وتفتقد إلى عنصر التجدّد والدورية، ولذلك فهي غير متكررة بل تفرض مرة واحدة لمناسبة معينة.ويمكن أن تقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية:الضريبة الاستثنائية على رأس المال، الضريبة على فائض القيمة والضريبة على التركات.

النوع الأول: الضريبة الاستثنائية على رأس المال:

تفرض هذه الضريبة على رأس المال بصورة استثنائية، في حالات الحروب والأزمات، مما يضطر الدولة، لمواجهة الزيادة في النفقات، إلى فرض ضريبة مرتفعة المعدل على رؤوس الأموال للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات.

وعادة ما تفضل الدولة هذه الطريقة عن غيرها من الطرق، للاعتبارات التالية: إنه في ظل تلك الظروف الاستثنائية يكون أمام الدولة ثلاثة خيارات: الأول، أن تفرض ضرائب عادية جديدة أو ترفع من معدلات الضرائب القائمة فعلا. وربما لا يكون اتباع هذا الحل سهلا بسبب الانهيار الذي يحدث للاقتصاد الوطني والاضطراب الذي يصيب المواطنين بسبب الحرب والذي يؤدي إلى نوع من الخلل الذي يطرأ على حالة التوزيع القائمة بين الأفراد.الثاني، وقد تفكر الدولة في الاقتراض ولاتجد سبيلا إليه إزاء تحملها سلفا بقروض سابقة، مما يضطر الدولة إلى اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد.إلا أنها قد تخشى الضرر الذي قد يلحقها من ذلك والمتمثل في مظاهر التضخم وارتفاع لمستوى الأسعار.

وهما مشكلتان يعاني منهما دائما الاقتصاد الوطني في فترات الحروب، ويكون من اللازم اتباع السياسة المالية التي تساعد على الحدّ منهما أو العمل على تفاديها. وإزاء هذا الوضع لا تجد الدولة مناصا من الاختيار الثالث، حيث تقوم بفرض ضريبة استثنائية على رؤوس الأموال لتتمكن بواسطتها من الحصول على الحجم الذي يلزمها من إيرادات يساعدها على التغلب على مشاكل الحرب ويمكن الدولة التخلص من عبء مديونيتها العامة.

وتفرض الضريبة الاستثنائية بسعر مرتفع، بحيث لا يمكن الوفاء بها من دخل رأس المال، ولكن لا بد أن يقتطع جزء أو نسبة كبيرة من الثروة أو رأس المال.

وتتميز هذه الضريبة الاستثنائية بمعدل مرتفع بحيث لا يمكن الوفاء بها من دخل رأس المال ولكن لابدّ أن يقتطع جزء أو نسبة كبيرة من الثروة أو رأس المال.

وتتميز هذه الضريبة بغزارة حصيلتها الضريبية في وقت قصير، لا يتأتى للدولة بالنسبة لأي ضريبة أخرى. كما أنها عادة ما تصيب الثروات ورؤوس الأموال التي كونّها الأفراد خلال فترة الحرب، ومن ثم فإنها تحقق العدالة باقتطاع جزء كبير من هذه الثروات لاستخدامه في مواجهة ثقل الأعباء التي تتحملها الدولة في مثل تلك الظروف.

كما أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل وفقا لمتطلبات العدالة الاجتماعية و الحدّ من التفاوت بين الدخول و خاصة الفئات التي يطلق عليها اسم أثرياء الحرب.

وأخيرا، تمثل هذه الضريبة أداة لامتصاص القوة الشرائية المتراكمة التي تؤدي إلى زيادة التضخم خاصة في فترات زيادة الطلب عن العرض، ومن ثم فإنها تؤدي إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وبالرغم من تلك المزايا، إلا أن نطاق تطبيق هذه الضريبة ضيّق جدّا ويرتبط بالظروف الاستثنائية الطارئة. ويرجع ذلك إلى الإنتقادات التي توجه إليها والتي تتلخص فيمايلي:

إن ارتفاع معدل الضريبة يدفع المكلفين بها إلى محاولة التخلص من عبئها عن طريق إخفاء عناصر الثروة أو رأس المال أو تهريبها خارج

الوطن، خاصة بالنسبة للثروة المنقولة (الأوراق المالية والثروة النقدية..). وبالرغم من أن الدولة تحاول أن تشدّد الرقابة على عناصر الثروة، كإحكام الرقابة على النقد وإخضاع السندات لشروط معينة لتحصيل عوائدها، إلا أن محاولات المكلفين للتهرب من الضريبة تظل مستمرة.

إن فرض الضريبة الاستثنائية على رأس المال قد يؤدي إلى أضرار بالغة بالاقتصاد الوطني، لأن جبايتها تتطلب محاولة التصرف في جزء من رأس المال، أي إلى تجزئته، وينجرّ عن ذلك الحدّ من قدرته على القيام بالعمليات الإنتاجية.

إنها غير عادلة، حيث أنها تعاقب المدخر والمستثمر وتميز بطريقة غير مباشرة من ينفق أمواله على الاستهلاك.

وبالرغم من ذلك، فإن اللجوء إلى هذا النوع من الضرائب لا يكون إلا بصورة استثنائية بحتة وفي ظروف عارضة ولذلك لايجب التوسع فيها. لذا فإن لجوء الدولة إليها يكون في أضيق نطاق وفقا لاحتياجاتها الضرورية.

النوع الثاني: الضريبة على فائض القيمة:

تمثل إحدى ضرائب رأس المال، التي تفرض على أي زيادة تحدث في قيمة رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، ولا يكون لإرادة المالك دخل فيها.مثال ذلك ارتفاع أسعار الأراضي بسبب الزحف العمراني إلى مناطق جديدة أو قيام الدولة بأعمال المنفعة العامة كتعبيد الطرق وإدخال المياه والكهرباء.

وتعدّ الضريبة على فائض القيمة ضريبة على رأس المال، حيث تتخذ رأس المال أو الثروة وعاءا لها وليس ما حدث من زيادة في

قيمتها. فالدولة عندما تفرض ضريبة عليها تقصد تحقيق إيرادات مالية من جهة بالإضافة للأهداف الاقتصادية و الاجتماعية من جهة أخرى.

ولهذه الضريبة شكلين:

الأول: الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية وهي الضريبة التي تفرض على كل زيادة في القيمة فيما يتعلق بالعقارات (الأراضي الزراعية،الأراضي المبنية...) بشرط ألا يكون لإرادة المالك دخل فيها ولكنها راجعة لظروف تتعلق بالمجتمع.كالتقدم واتساع المرافق العامة والخدمات العامة التي تقدمها الدولة تماشيا مع السياسة التدخلية للدولة في الحياة الاقتصادية.

ومن أهم مبرّرات فرض هذه الضريبة، أن الزيادة تحدث لأسباب راجعة للمجتمع ذاته و ليس لنشاط الفرد، ومن ثم يكون من المنطقي حصول الدولة من هذه الزيادة في شكل ضريبة. بالإضافة إلى أنها تحدّ من المضاربات على قيمة العقارات التي قد يستغلها مالك العقار لزيادة قيمته.كما أنها تساهم في الحدّ من التفاوت بين الدخول خاصة أن هذا التفاوت قد تمّ بغير إرادة المكلف بالضريبة أو نشاطه.

وقد تم توجيه لهذه الضريبة العديد من الانتقادات، تتمثل في صعوبة وضع حدّ للتفرقة بين الزيادة في القيمة الناشئة عن تدخل المالك والزيادة الناشئة عن المجتمع وبغير إرادة المالك ونشاطه. كما أن تلك الزيادة قد تكون طارئة وليست دائمة مما يؤدي إلى تناقص الزيادة أو إختفائها بعد زوال السبب. ومن المتصور أيضا أن تكون الزيادة في القيمة زيادة ظاهرية وليست حقيقية، نتيجة تدهور قيمة النقود أو قوتها الشرائية، فليس من المقصود في الحالة الأخيرة أن تفرض ضريبة على الزيادة الصورية.

وإزاء هذه الاعتبارات، فان الدولة لا تفرض هذه الضريبة إلا بشكل ثانوي دون الاعتماد عليها كضريبة أساسية وغالبا ما تكون هذه الضريبة محلية ومقتصرة على الزيادة المتعلقة بأعمال المنفعة العامة في منطقة معينة.

ومن الطرق التي استخدمت لفرض ضريبة فائض القيمة العقارية أن يتم تحصيلها عند انتقال الملكية العقارية من المالك الأصلي إلى المالك الجديد، على أن يتم تحديد قيمتها بالفرق بين ثمن الشراء وثمن البيع مع إجراء خصم للمبالغ التي أنفقها المالك الأصلي على سبيل التحسين أو الاصلاح. وقد جرى استخدام هذه الطريقة في ألمانيا سنة 1911 وألغيت نهائيا سنة 1944.

وقد اتبع القانون الإنجليزي الصادر في 29 أفريل 1910، طريقة التقدير الدوري بواسطة الإدارة الضريبية، حيث تقوم الإدارة بتقدير دوري لقيمة العقارات وفرض الضريبة على كل زيادة في القيمة تحدث للعقار زيادة عن آخر قيمة قدرتها الإدارة. ولكن نظرا لصعوبة إجراء هذا التقدير وما يتكلفه من نفقات فقد صدر قانون بإلغاء هذه الضريبة سنة 1953.

الثاني :الضريبة على الفائض في القيمة المنقولة:

تتم الزيادة في قيمة الأموال المنقولة لظروف خارجة عن إرادة المكلف بصورة محدودة للغاية. كالزيادة التي تحدث في الأوراق المالية من أسهم وسندات لأسباب اقتصادية ولرغبة الدولة في تحقيق أغراض معينة أو بسبب المضاربة عليها في البورصة وهو وضع شائع في العالم.

وتتمثل مبررات فرض هذه الضريبة في أن الزيادة في القيمة العقارية وخاصة للحد من المضاربة في السوق المالي وما يترتب عليها

من آثار اقتصادية على جانب كبير من الخطورة، ليس فقط على مستوى الاقتصاد الوطني ولكن على مستوى الاقتصاد الدولي.

ووجهت لهذا النوع من الضريبة نفس الانتقادات الموجهة إلى الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية. ولذلك فإن تطبيقها العملي يتم في أضيق نطاق ممكن.

النوع الثالث: الضريبة على التركات:

تعتبر الضريبة على التركات من ضرائب رأس المال لأن وعاء هذه الضريبة تركة المتوفى،كما أنها تفرض في لحظة زمنية معينة عند حدوث واقعة الوفاة وانتقال هذه التركة إلى الورثة. وقد عرفت هذه الضريبة في النظم القانونية منذ القدم. ففي مصر، عرفها المصريون القدماء منذ عهد الفراعنة. وقد تضاءلت أهميتها في العصور الوسطى حيث تحولت إلى مجرد رسم يدفعه الورثة إلى السيد الإقطاعي مقابل موافقته على نقل أموال المورث إليهم. وقد عادت أهميتها مرة أخرى في القرن الماضي واستمرت حتى وقتنا الحالي.

وتبدو أهمية الضريبة على التركات، في الوقت الحالي، في أنها تؤسس رابطة التضامن بين الفرد والمجتمع. فالفرد، في سبيل تكوين ثروته في حاجة إلى الحماية والأمن والخدمات التي يقدمها له المجتمع.فمن البديهي، أن تشاركه الدولة التي ساهمت في تكوين هذه الثروة، اقتسام عناصر التركة مع ورثته عن طريق فرض ضريبة على التركات.بالإضافة إلى أنها تقلل من تركيز الثروات وتخفف من حدة التفاوت في توزيع الثروات وتحقق بذلك العدالة الإجتماعية.

ويمثل الهدف المالي الذي تسعى إليه الدولة أهم مبررات فرض هذه الضريبة أنها تحصل من الورثة في الوقت الذي تنتقل فيه التركة إليهم، وبالتالي تزداد مقدرتهم الاقتصادية على الوفاء بها دون أية مماطلة أو تذمر من قبلهم وذلك بعكس ضرائب رأس المال الأخرى.

ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذه الضريبة، أنها تقلّل من رغبة المكلف بالضريبة في الإدخار والاستثمار، نظرا إلى إحساسه بأن نسبة هامة من أمواله سوف تؤول إلى الخزينة العمومية وحرمان ورثته منها.و يمكن الرد على ذلك بأن هذا قد يدفعه إلى العمل أكثر وزيادة استثماراته ومدخراته لكي يترك تركة لا تتأثر كثيرا باقتطاع جزء منها في شكل ضريبة.

ومن الانتقادات أيضا التي وجهت إلى ضريبة التركات، أن الورثة قد يضطرون إلى التصرف في جزء من التركة لتسديد دين الضريبة، مما قد يؤدي إلى إنقاص رأس المال الوطني ويمكن الرد على ذلك، أيضا، بأن التصرف في جزء من رأس المال سيؤول إلى أفراد آخرين ولن يضيع هباء. ومن أخطر الانتقادت التي يمكن أن توجه إليها، محاولة المكلف بالضريبة التهرب منها، عن طريق التصرف في أمواله إما بالهبة أو الوصية أثناء حياته أو إلى تحويل استثماراته إلى مكتنزات يسهل إخفاؤها (كالمجوهرات والتحف الثمينة). ويحاول المشرع أن يحدّد من هذا التهرب، بامتداد سريان الضريبة على الأموال التي تنتقل بالميراث وكذلك الأموال التي تنتقل بطريق الوصية والهبة والتصرفات التي يقوم بها المورث قبل وفاته بفترة محدّدة لصالح بعض ورثته.

ورغم هذه الانتقادات فما زالت الضريبة على التركات تمثل أهم الضرائب على رأس المال في التشريعات الضريبية المختلفة.

وتنقسم الضريبة على التركات إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ – الضريبة على مجموع التركة:

وهي التي تفرض على صافي عناصر التركة قبل توزيعها على الورثة أي بعد تسديد كافة الديون، وهذا النوع يحقق إيرادات كبيرة لإمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة عليها، إذ لا تأخذ في الاعتبار شخصية كل وارث على حدة.بالإضافة إلى سهولة جبايتها.

ب–الضريبة على حصة كل وريث:

تفرض الضريبة بعد توزيع حصص الورثة، سواء انتقلت إليه الأموال بسبب الوفاة أو قبل الوفاة عن طريق الوصية أو الهبة أو غيرها من التصرفات الأخرى.

وتجد هذه الضريبة ما يبررها في أن الوريث هو الذي يدفع الضريبة وليس المورث، وبالتالي فمن المنطقي أن يتكون وعاء الضريبة من نصيبه في التركة، لأن هذا النصيب يمثل مقدار الزيادة في مقدرته الاقتصادية.بالإضافة إلى إمكانية مراعاة الظروف الشخصية المتعلقة بشخص الوريث، مما يحقق العدالة الضريبية.

جـ – الضريبة المزدوجة على التركات:

أمام الانتقادات والمزايا الموجهة لكل نوع من الضريبة على التركات، فقد يميل بعض منظري المالية العامة إلى الجمع بين الضريبتين.باعتبار أن الضريبة على مجموع التركة تمثل ما يجب أن يدفع للمجتمع على أساس فكرة التضامن والضريبة على نصيب الوريث تلائم فكرة زيادة قوة الوريث الاقتصادية.

الجدول رقم 4: خصائص مختلف الاقتطاعات المطبقة على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين.

	الهيئة المستفيدة من الاقتطاع				تدخل المشرع في تأسيس الاقتطاع	رخصة تشريعية سنوية لتحصيل الاقتطاع	وجود مقابل للاقتطاع	تناسب مقدار الاقتطاع مع قيمة المقابل	اقتطاع إجباري
	الدولة و الجماعات المحلية	المرافق العمومية الإدارية	المرافق العمومية الصناعية والتجارية	الهيئات والتنظيمات الخاصة					
الضريبة	نعم	نعم	نعم	لا	نعم	نعم	لا		نعم
الرسم الجبائي	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	لا	نعم
رسم شبه الجباية	لا	لا	نعم	نعم	لا	نعم	ليس بالضرورة	لا	نعم
المساهمة الاجتماعية	لا	نعم	لا	نعم	نعم	لا	ليس بالضرورة	لا	نعم
الإتاوة	نعم	نعم	نعم	نعم	لا	لا	نعم	نعم	لا
الثمن	نعم	نعم	نعم	نعم	لا	لا	نعم	نعم	لا

ثالثا– الضرائب على الانفاق:

يطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه.لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة.

فالضرائب غير المباشرة مرتبطة بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة، بالنظر إلى وقائع وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله.

ومما هو جدير بالذكر، أن الضرائب على الانفاق تحتل مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لغزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها، بالإضافة إلى سهولة جبايتها.كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة الضريبية.فكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته وقدراته، ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الإنفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله.

وتنفق كل من الضرائب المباشرة و غير المباشرة في الهدف، وإن اختلفتا في الوسيلة.فتفرض الضرائب المباشرة على الدخل عند الحصول عليه بصورة مباشرة، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل عند استخدامه أو إنفاقه برفع أسعار السلع والخدمات التي ينفق عليها، أي أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة.

ويمكن أن نقسم الضرائب على الانفاق إلى نوعين رئيسيين: الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول.

أ–الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا على أساس واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول، أن الضرائب على

الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.

وتتعدّد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ أن الأمر يتوقف دائما على مدى حاجة الدولة إلى المال، فضلا عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية من فرض الضريبة على الاستهلاك.

وبصورة عامة، يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعين رئيسيين: الضرائب النوعية على الاستهلاك والضرائب العامة على الاستهلاك.

1 - الضرائب النوعية على الاستهلاك:

يقصد بها الضرائب التي تفرض على إستهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات. فالدولة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع السلع والخدمات، إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة تتمثل في الحصول على مورد غزير تعتمد عليه في تغطية نفقاتها المتزايدة أو بهدف تحقيق أغراض إجتماعية تتمثل في تجنب استهلاك سلع معينة كالمواد الكحولية والسجائر أو لتحقيق أهداف اقتصادية تتمثل في تشجيع استهلاك سلع معينة (تشجيع المنتجات الوطنية) أوالامتناع عن استهلاك سلع معينة.

وأيا كان الهدف الذي تسعى الدولة لتحقيقه من فرض ضرائب نوعية على الاستهلاك، فإن النظام الضريبي يقوم بتحديد أنواع السلع والخدمات التي يمكن فرض ضرائب الاستهلاك عليها، مع مراعاة اعتبارين: الأول، الاعتبار المالي، الذي يقضي بفرض الضريبة على

السلع الكثيرة ضمانا لوفرة الحصيلة والثاني، الاعتبار الإنساني أو اعتبار العدالة، الذي يقضي باستبعاد السلع الضرورية التي تستهلكها الطبقات محدودة الدخل عن فرض ضرائب الاستهلاك.

ومثال الضرائب النوعية على الاستهلاك، الضريبة على استهلاك البترين، السكر، القهوة، دخول الملاهي و السنيما...

ويثير فرض هذا النوع من الضرائب نوعين من المشاكل، تتعلق أولهما باختيار السلعة الخاضعة للضريبة وثانيهما بأسلوب تحصيلها.

المشكل الأول –اختيار السلعة الخاضعة للضريبة:

يلتزم المشرع الضريبي، أثناء اختيار وتحديد السلع الخاضعة للضريبة، بالتوفيق بين عنصري الحصيلة والعدالة،كما سبق إيضاحه ولذلك فهو يقسم السلع الاستهلاكية إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

السلع الضرورية:

وهي السلع التي تستهلكها كافة فئات المجتمع دون تمييز بينها، ولايستطيع أي شخص الاستغناء عنها لإشباع حاجاته الأساسية. وتتميز بأن ليس لها بديل في الإشباع، مثال ذلك: المواد الغذائية والأدوية.

ومما هو جدير بالذكر، أن هذا النوع من السلع، بالرغم من كونه يتميز بعمومية الاستهلاك لكافة طبقات المجتمع، إلا أن الطبقات محدودة الدخل تخصص جزءا كبيرا من دخلها للحصول عليه. بل ولا نبالغ إذ ما لاحظنا، بأنه قد يصل الأمر إلى إنفاق الدخل بأكمله للحصول عليها. أما الفئات الغنية فبالرغم من شرائها لهذا النوع من

السلع، إلا أنها تخصص جزء بسيطا من دخلها للحصول عليها. ولذا فإن الطلب على السلع الاستهلاكية يعد طلبا غير مرن. فمهما ارتفعت الأسعار قد يؤدي إلى زيادة الطلب عليها[1] خاصة بالنسبة للفئات الفقيرة.

و بالنظر إلى الاعتبار المالي وهدف الحصيلة، فان هذا النوع من السلع يعدّ مجالا حيويا لفرض الضرائب على استهلاكها، لكونها تحقق مصدرا وفيرا للحصيلة الضريبية.

أما بالنظر إلى الاعتبار الإنساني وهدف العدالة، فإن فرض الضريبة على هذا النوع من السلع يعد مخالفا لتحقيق العدالة الاجتماعية. ويرجع ذلك إلى أن هذه الضرائب تفرض على الأفراد جميعا، الفقراء منهم والأغنياء على السواء، بالتناسب مع استهلاكهم لهذا النوع الضروري من السلع.إلا أن عبء الضريبة التي تتحملها الطبقات الفقيرة يكون ثقيلا عليها، بعكس الحال بالنسبة للطبقات الغنية التي لا تكاد تشعر بهذا العبء مطلقا، مما يجعل الضريبة عليها ضريبة غير عادلة بالنسبة للدخول المرتفعة وضخمة بالنسبة للدخول المحدودة.

ونتيجة للاعتبارات السابقة، فان الاتجاه السائد يتمثل في عدم فرض ضريبة على السلع الاستهلاكية الضرورية، بل تتجه الدول إلى

(1) أن الطبقات الفقيرة تخصص جزء كبير من دخلها للحصول على السلع الضرورية والباقي تخصصه لشراء السلع الكمالية الأخرى، فإذا ارتفعت أسعار السلع الضرورية، فإن هذا لا يؤدي إلى قلة الطلب عليها بل بالعكس فإن الطلب عليها سيزيد (الخبز مثلا) و سيخصص الجزء من الدخل الذي كان سينفق على السلع الكمالية لشراء السلع الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها ولاي يوجد بديل عنها، وهذا يفسر أن الطلب على السلع الضرورية طلب غير مرن وفي بعض الأحيان يعد طلب عديم المرونة.

دعم هذه السلع حتى يمكن بيعها بسعر أقل من ثمن تكلفتها من أجل تحقيق أهداف العدالة الاجتماعية.

2 - السلع الكمالية:

يقصد بها السلع التي لا تشبع حاجات أساسية للأفراد ويكون الهدف من شرائها هو الرفاهية.

وتتميز هذه السلع بخصوصية استهلاكها، بمعنى أن فئات معينة من المجتمع هي التي تهتم باستهلاكها، وهي الفئات مرتفعة الدخل التي تكون لديها المقدرة على دفع مبالغ كبيرة للحصول عليها. كما تتميز بأن الطلب عليها مرن، بمعنى أنه كلما ارتفعت أسعارها كلما قل الطلب عليها والعكس صحيح.

ومن أمثلة هذا النوع من السلع، السيارات، الأجهزة الكهربائية والإلكترونية وغيرها من مواد وسلع التكنولوجيا الحديثة.

ولهذا فان فرض الضريبة على السلع الكمالية يحقق اعتبار العدالة على الوجه الأمثل، لكون الطبقات الغنية وحدها هي التي تتحمل عبئها دون غيرها من طبقات المجتمع الأخرى، إلا أن هذه الضرائب لا تحقق هدف الحصيلة نظرا لعدم غزارة إيراداتها. ويرجع ذلك إلى أن الكميات التي تستهلك منها غير كبيرة،كما أن الزيادة في أسعارها بصورة كبيرة سيؤدي إلى تقليل الطلب عليها بنسبة أكبر ومن ثم تنخفض إيراداتها الكلية وتقل حصيلتها الضريبية، وبناء على ما تقدم، فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية وإن كان يحقق اعتبار العدالة إلا أنه لا يحقق اعتبار الحصيلة.

وفي الواقع، أن معيار التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية غير دقيق أو واضح ويختلف من مكان إلى مكان ومن زمان

إلى آخر، أي أن التفرقة بينهما أمر نسبي.فالأدوات الكهرومترلية مثلا، إذا كانت تعتبر في الدول المتخلفة من السلع الكمالية، لا تعد كذلك في الدول المتقدمة.كذلك فبعض السلع كانت تعدّ في الماضي من السلع الكمالية مثل الهاتف والتيلفزيون.

ونتيجة لانتشار الوعي وارتفاع مستوى المعيشة والتقدم التكنولوجي فقد أضحت من السلع الضرورية التي تملأ كل بيت من بيوت الدول المتخلفة والمتقدمة على السواء.

3 - السلع شائعة الاستعمال:

يقصد بها السلع عمومية الاستهلاك دون أن تكون ضرورية أو كمالية، أي أن فئة عريضة من المجتمع تستهلكها إلا أنها لا تصل إلى درجة السلع الضرورية.مثال ذلك الشاي والسكر والقهوة والسجائر وخدمات السينما والمسرح... وغيرها. وكما هو واضح فيمكن أن يطلق عليها **السلع الاعتيادية**.

وتتميز هذه السلع أيضا بعدم مرونة الطلب عليها، فزيادة أسعارها بنسبة معينة لا يؤثر على حجم الطلب عليها بنفس النسبة. بل قد يقل الطلب عليها بنسبة أقل نظرا إلى تحكم العادة في غالبية الأفراد الذين يستهلكونها، وبالتالي فإن حجم الإيرادات الكلية يميل إلى الثبات والاستقرار.

وتمثل هذه السلع مجالا خصبا لفرض ضريبة على استهلاكها، لكونها تمس دخول الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل بنسبة أكبر من دخول الأغنياء. إلا أن حجم الإنتقاد، في هذا المجال، كان أقل حدة من السلع الضرورية، لكونها لا تعد بالنسبة لهذه الفئات بنفس درجة الضرورة والإلحاح في إشباع الحاجات الذي نراه في السلع الضرورية.

أخيرا، فإن الدولة تتأثر، وهي بصدد اختيار السلع التي تفرض عليها ضرائب الاستهلاك، بوضعها الاقتصادي والمالي، والموارد المتاحة لها من مصادر الايرادات الأخرى. فإذا كانت الحالة الاقتصادية متدهورة وكانت مصادر الايرادات قليلة، فإن الأولوية تكون للاعتبار المالي وتفرض الدولة الضرائب على جميع أنواع السلع حتى الضرورية منها. أما إذا كانت الحالة الاقتصادية منتعشة، وكانت مصادر الايرادات غزيرة، فإن الأولوية تكون للإعتبار الإنساني والعدالة وتفرض الدولة الضريبة على السلع الكمالية وحدها.

المشكل الثاني – أسلوب تحصيل الضريبة:

قد يتم تحصيل الضريبة النوعية على الاستهلاك في آخر مرحلة، أي عند بيعها إلى المستهلك.ضريبة التبغ حيث تضاف قيمة الضريبة على سعر علبة السجائر،فيدفع المستهلك ثمن هذه العلبة متضمنا قيمة الضريبة باعتبارهما كلاّ لا يتجزأ، أو قد يتم تحصيل الضريبة في مرحلة سابقة على البيع و تسمى هنا ضريبة الإنتاج، حيث يتم تحصيلها في مرحلة إنتاج السلعة أو عند عبور السلعة لحدود الدولة خروجا أو دخولا وتسمى بالضرائب الجمركية.

وسنتناول كل من ضريبة الإنتاج والضرائب الجمركية بالدراسة، باعتبار أن النوع الأول، الذي يتعلق بفرض الضريبة في آخر مرحلة للسلعة أي عند بيعها،لا يثير العديد من المشاكل.

1 – ضريبة الإنتاج:

بعد أن يحدّد المشرع الضريبي السلع التي يفرض عليها ضريبة استهلاك،فإنه يقوم بتحديد المرحلة أو الفترة التي تحصل عندها

الضريبة.وفي إطار ضريبة الإنتاج، فهي تفرض في المرحلة الأولى من إنتاج السلعة. ومثال ذلك، الضريبة التي تفرض على السجائر تحصل أساسا من المزارع التي تنتج التبغ أو من المصانع التي تنتج السجائر أو عند دخولها كمادة خام إلى المصانع أو عند خروجها وهي تامة الصنع. وأيا كانت المرحلة التي تفرض وتحصل فيها الضريبة،فإن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة ويضيف مقدارها إلى سعر السلعة، أي أن المستهلك هو الذي يتحمل عبئها في النهاية.و لذلك فإنه يكون من المناسب أن تفرض ضرائب الإنتاج على آخر مرحلة من مراحل إنتاج السلعة حتى لا يتحمل عبؤها أكثر من منتج، خاصة أن المستهلك هو الذي يتحملها في نهاية المطاف.

وغالبا، ما يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة الإنتاج على السلع التي تنتج بكميات كبيرة وفي أماكن محدودة، أي السلع التي تتميز بتركز إنتاجها، وذلك لكي يضمن غزارة الحصيلة الضريبية، من جهة، والاقتصاد في نفقات تحصيلها، من جهة أخرى.

ومن أمثلة ضريبة الإنتاج، الضريبة على الوقود، الكبريت والتبغ، الكحول... وغيرها.وتعدّ ضريبة الإنتاج ضريبة عينية غير مباشرة، وهي مقتصرة على بعض أنواع السلع دون غيرها. وهذا في نفس الوقت، مع أخذ بعين الاعتبار العدالة والاعتبارات الأخرى، وهي تعدّ ضريبة عينية لكونها لا تراعي ظروف المموّل الشخصية الذي يتحمّل ثقلها وإن كانت الدولة تراعي في تحديد معدلّها طبيعة السلعة الخاضعة لها ومدى استهلاكها.[1]

---

(1) د.عبد الكريم صادق بركات، د.يونس أحمد البطريق، "المالية العامة"، الدار المصرية الحديثة، سنة 1981، ص116.

وهذا يطلق على ضريبة الإنتاج رسوم الإنتاج، وهي تسمية خاطئة نظرا لعدم وجود منفعة خاصة أو مقابل خاص يؤدي لدافع الفريضة لكي يطلق عليها اصطلاح الرسم. وإن كان شيوع استخدامها يرجع إلى ما اعتاد عليه الأفراد من الخلط بين الرسم والضريبة. ويهمنا أن نؤكد، في هذا المجال، أنها تعد ضريبة بالمفهوم التشريعي و العلمي التامّ.

2 - الضرائب الجمركية:

تعتبر الضرائب الجمركية أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق و خاصة الضرائب على استهلاك سلع معينة. ويرجع ذلك إلى غزارة الحصيلة الضريبية بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى الدولي.

وتقوم الدولة بفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع دخولا وخروجا من وإلى إقليمها. ولذا فإنها تقسم إلى نوعين أساسيين: ضرائب الاستيراد، وتفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة. وضرائب التصدير، وتفرض بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج حدود الدولة.

وتفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع بقصد تحقيق عدة أهداف، يأتي في مقدمتها الهدف المالي. مثال ذلك الضريبة على استيراد السيارات والتبغ نظرا لغزارة الحصيلة الضريبية مما يساعد الدولة على مواجهة ظاهرة تزايد نفقاتها العامة.

كما قد تهدف إلى تحقيق أهداف إقتصادية تتمثل في حماية الصناعات الوطنية. فتفرض الدولة ضريبة جمركية مرتفعة على سلع معينة بقصد رفع سعرها في الداخل، أو استيرادها على الإطلاق حماية

للسلع الوطنية المماثلة لها. كذلك قد تفرض الدولة ضريبة على تصدير المواد الأولية والخام رغبة في الإبقاء عليها، كليا أو جزئيا، داخل حدود الدولة لاستخدامها في الصناعات الوطنية. وأخيرا قد تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية وصحية معينة، مثل فرض ضريبة جمركية على المشروبات الكحولية.

ومما هو جدير بالذكر، أن الضرائب الجمركية، نوعا ومعدلا وحصيلة، تعكس الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة،و كذلك طبيعة بنيانها الاقتصادي وتشكل الضرائب الجمركية نسبة عالية من مجموع حصيلة الضرائب في البلاد النامية، نظرا لارتفاع نسبة التجارة الخارجية لهذه البلاد في دخلها الوطني، أي نسبة كل من الصادرات والواردات إلى الدخل الوطني. وترتفع النسبة كلما كان حجم البلد صغيرا وكلما كان اقتصادها أكثر تخلفا. كذلك يفسر ارتفاع نسبة الضرائب الجمركية بارتفاع الميل إلى استهلاك السلع المستوردة في البلاد النامية، مما يدفع بحكومات هذه الدول إلى فرض ضريبة جمركية مرتفعة على استيراد هذه السلع.

وبصورة عامة، تفرض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة أو المصدرة، إما على أساس فرض نسبة مئوية من قيمة السلعة و تدعى هنا بالضريبة القيمية، أو على أساس تحديد مبلغ معين على كل وحدة من وحدات السلعة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد وتسمى هنا بالضريبة النوعية. ومثال الأخيرة أن تفرض ضريبة استيراد قدرها 1000 د.ج على كل متر قماش أو كيلوغرام من التبغ.

ولكل نوع من الضرائب مزايا وعيوب: فالضرائب القيمية تتميز بالبساطة والوضوح وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها

وانخفاضها بانخفاض قيمة السلعة. وهذا يحقق لها درجة عالية من المرونة في التطبيق، لأن معدلها يتناسب مع سعر السلعة حتى إذا كانت من نفس النوع. ويؤخذ على هذه الضريبة، أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة على وجه الدقة مما قد يستوجب الإستعانة بخبراء لتقدير سعرها، خاصة وأن نسبة من الزبائن قد يقدمون فواتير غير حقيقية عن قيمة وسعر السلعة المستوردة رغبة في التهرب الجزئي من الضريبة.

أما الضرائب النوعية، فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن معدلاتها تكون ثابتة لا تتغير بتغير نوعية السلعة. وإن كان يؤخذ عليها أنها غير عادلة، إذ يكون عبؤها أثقل على الأصناف الرخيصة مقارنة مع الأصناف الغالية. ولذلك عادة ما يتم تقسيم كل نوع من السلع إلى عدة أقسام حسب اختلاف نوعها و جودتها، على أن تفرض على قسم ضريبة معينة تختلف عن الأقسام الأخرى. وأهم انتقاد يمكن أن يوجه إليها هو ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت إلى آخر وتغييرها بتغير قيمة السلع وخاصة في أوقات التضخم وانخفاض قيمة العملة المحلية.

ومنه فعادة ما تلجأ الدول إلى الجمع بين نظامي الضريبة القيمية والضريبة النوعية عند تحديد سعر الضريبة الجمركية للإستفادة من مزايا كل منهما و تجنب عيوبهما.

وبالإضافة إلى التقسيم السابق، فإن الضريبة الجمركية يمكن أن تقسم إلى ضرائب مستقلة والتي تضعها الدولة بإرادتها المنفردة، وضرائب اتفاقية التي تضعها الدولة بالإتفاق مع الدول الأخرى بموجب اتفاقية دولية.

كذلك يمكن أن نفرق بين الضريبة الواحدة التي تفرض على السلع بغضّ النظر عن الدولة الواردة منها والضريبة المزدوجة التي تجمع بين الضريبة المستقلة والاتفاقية حيث تفرض على السلعة الواحدة ضريبة تضعها الدولة بإرادتها وضريبة أخرى تفرض بموجب اتفاقية دولية ولا تطبق إلا على السلع الواردة من البلاد التي عقدت معها هذه الاتفاقية.

وأخيرا يمكن أن تقسم الضريبة الجمركية، وفقا للغرض منها، إلى الضريبة الجمركية ذات الهدف المالي، الذي يكون الغرض منها الحصيلة الضريبية في المقام الأول والضريبة الجمركية ذات الهدف الحمائي، الذي يكون الهدف منها حماية بعض الأنشطة الاقتصادية والصناعات الوطنية كما أوضحنا من قبل.

3 - مبدأ عمومية الضريبة الجمركية:

القاعدة العامة تتمثل في كون الضريبة الجمركية تتصف بالعمومية، بمعنى أنها تطبق على كافة السلع الخاضعة لها والتي تعبرحدود الدولة.

لا لأنه خروجا عن هذه القاعدة، قد يقرر المشرع الضريبي بعض الاستثناءات على مبدأ العمومية بهدف تحقيق أهداف معينة، وعادة ما تتعلق هذه الاستثناءات بالضرائب على الواردات وتشمل نظام التجارة العابرة،و نظام استرداد الضريبة ونظام الإعفاء المؤقت وأخيرا نظام المناطق الحرة.

نظام التجارة العابرة Transit :

ويقصد بها السلع التي تعبر إقليم الدولة، ليس بغرض الدخول إليها ولكن بقصد الوصول إلى دولة أخرى، ويرجع إعفاء هذه السلع

من الضريبة الجمركية إلى كونها لا تنافس السلع الوطنية، من جهة، والفوائد الاقتصادية والعائد المادي الذي يعود على الدولة التي تمر بها، خاصة فيما يتعلق بالتأمين عليها ونقلها، من جهة أخرى. كما أن من شأنها أن تنشط حركة النقل الداخلي والبحري مما يجعل من الدولة مركزا لتسوية المعاملات التجارية. وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على الحالة الاقتصادية للدولة.

نظام استرداد الضريبة Drawback :

يقتضي هذا النظام قيام مستورد سلع معينة ،خاصة المواد الأولية ،بدفع الضريبة الجمركية المفروضة على هذه السلع على أن يكون من حقه أن يسترد قيمة هذه الضريبة إذا قام، خلال فترة زمنية يحدّدها القانون، بإعادة تصديرها كما هي أو بعد تصنيعها.

والغرض من هذا الاستثناء، هو تشجيع حركة التصنيع والتجميع وتشغيل اليد العاملة والمهارات التقنية،كما أنها لا تنافس السلع الوطنية حيث يعاد تصنيعها وتصديرها إلى الخارج، بالإضافة إلى العائد الذي تحصل عليه الدولة من العملة الصعبة، ممّا يساهم في تدعيم اقتصادها خاصة بالنسبة للبلدان النامية.

نظام الإعفاء المؤقت Admission Temporaire:

يستلزم هذا النظام أن يتم دخول السلع أو البضائع المستوردة إلى داخل إقليم الدولة دون دفع أية ضريبة جمركية عليها، على أن يتم إعادة تصديرها خلال مدة معينة محددة قانونا. فإذا لم يتم تصديرها خلال تلك المدة أصبحت الضريبة الجمركية واجبة الأداء. ويبدو هذا النظام قريبا من نظام استرداد الضريبة. والغاية واحدة في كلا النظامين،

وهو إتاحة الفرصة لإستيراد المواد الأولية و السلع الوسيطة لتصنيعها وإعادة تصديرها مرة أخرى.

نظام المناطق الحرة Zones Franches :

تلجأ العديد من الدول، بقصد تشجيع الاستثمارات الأجنبية، إلى إنشاء مناطق حرة داخل أراضيها. وتعتبر هذه المناطق، بالرغم من كونها تقع داخل إقليم الدولة، واقعة خارج حدودها من الناحية الجمركية. وبالتالي فإن استيراد السلع إلى هذه المناطق وتداولها يتم بحرية كاملة دون أية قيود جمركية عليها حيث تتمتع بمزايا وحوافز ضريبية متعددة.

ومما هو جدير بالذكر أن السلع الأجنبية المستوردة داخل المناطق الحرة يمكن إعادة تصنيعها وتصديرها إلى الخارج بعد ذلك، وهي تعدّ غير قابلة للتداول داخل إقليم الدولة بنفس شروط الإعفاءات الجمركية. وبالتالي، فإذا اتجهت هذه السلع إلى داخل الدولة فإنها تخضع للضريبة الجمركية كأية سلعة أجنبية.

والهدف من إنشاء المناطق الحرة، هو تشجيع الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المنطقة، مما يتيح الفرصة لتشغيل اليد العاملة وتنشيط حركة التجارة وتعبئة العملة الصعبة وإقامة المنشآت التجارية والصناعية.أي أنها في النهاية تؤدي إلى تنشيط الاقتصاد الوطني، خاصة وأن السلع المستوردة لن تستهلك في الداخل، ومن ثمّ فهي لن تنافس السلع الوطنية.

2 - الضرائب العامة على الاستهلاك:

تفرض الضرائب العامة على الاستهلاك على مجموع السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد. فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على

مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد. وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك.

وكما هو معروف، أن فرض الضريبة العامة على الاستهلاك لا يعني إلغاء الضرائب النوعية، السالف ذكرها، إذ فمن الممكن أن تفرض كل منهما جنبا إلى جنب.

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صورا متعددة أهمها:

الضريبة على المبيعات: وهي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة. ويطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة.

الضريبة على المشتريات: وهي الضريبة التي تفرض على السلعة والخدمة في مرحلة وصولها إلى المستهلك، أي مرحلة تجارة الجملة. ويتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، الذي بدوره ينقل عبؤها إلى تاجر تجزئة آخر وهكذا حتى يتحمل بها المستهلك النهائي.

الرسوم على رقم الأعمال: وهي الضريبة التي تفرض في كل مرة من مرّات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك. ويكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضافا إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى يد المستهلك. ومن ثم فإن حجم وعاء هذه الضريبة يكبر أو يتسع في كل مرة من مرات انتقال السلعة. مما يدعو إلى ضرورة فرضها بسعر منخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال التي تفرض بمناسبتها الضريبة، حتى لا يكون عبؤها شديدا على المستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

لقد عرفت هذه الرسوم تطورا ملحوظا، خلال السنوات الأخيرة،والتي بلغت أوجها وأكبر مستوى لها اليوم مع ظهور واستعمال الرسم على القيمة المضافة في العديد من الدول في العالم.

تطور الرسوم على رقم الأعمال:

1 - الرسوم التراكمية:

كان للرسوم الأولى التي مست رقم الأعمال، أثر تراكمي ولهذا الشيء سمّيت بالرسوم التراكمية أو الرسوم المتتالية.

لقد كانت هذه الرسوم ثقيلة على كاهل الخاضعين إليها مادام أن مقدارها يزيد كلما زاد حجم المعاملات و ارتفع عددها. بالتالي كلما كانت الدورة أو الحلقة طويلة كانت الرسوم متعددة.

وأخذ هذا الشكل من الرسوم في الاختفاء شيئا فشيئا من قطاع الإنتاج والتجارة لكن بقي سائدا على مستوى بعض النشاطات المتعلقة بتقديم الخدمات، وكانت هذه الحالة سائدة في الجزائر لما كان يتعامل الرسم الأحادي الإجمالي على تقديم الخدمات "TUGPS" قائما، قبل تأسيس العمل بالرسم على القيمة المضافة.

لكن، قبل الشروع في عرض تفاصيل الرسم على القيمة المضافة، قد مرّت الرسوم على رقم الأعمال على مرحلة الرسوم "الأحادية".

2 - الرسوم الأحادية:

من أجل مواجهة سلبيات الأثر التراكمي للرسوم على رقم الأعمال، تم تأسيس رسم يفرض مرّة واحدة. وقد تم تحديدها في لحظة

أخذ المنتج أو السلعة هيئتها النهائية وخروجه من الدورة التجارية. خلال سنة 1962 وبعد استقلال الجزائر، لم يكن الرسم الأحادي الإجمالي على الإنتاج TGUP " يحصّل مرة واحدة فقط وإنما في مرّة واحدة كذلك، حيث كان على المنتج الأخير أن يدمج إجمالي الرسم في سعر المنتج النهائي وفوترته إلى زبونه والقيام بدفعه أو أدائه إلى الخزينة العمومية. وكانت مجمل العمليات السابقة المتعلقة بالمواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة، تتم دون أن "يعترض طريقها" هذا الرسم.

انطلاقا من 01 جانفي 1963، صار الرسم الأحادي الإجمالي على الإنتاج مفروضا على منتج أو سلعة محدّدة سوى مرّة واحدة، لكن عملية دفع قيمة هذا الرسم تتم في عدّة مرّات، بأقساط متتالية. ومنه دعي هذا النظام بـــ"نظام الدفعات المجزئة" وتتمثل هذه التقنية فيما يلي: يقوم كل منتج، وسيط أو معيد للبيع بدفع قيمة هذا الرسم المحسوب على حجم مبيعاته طارحا منها قيمة الرسم التي دفعها إلى مورديه بالمواد الأولية أو التي يكون قد قام بتسديدها هو بنفسه عند فرض الرسم. بالتالي خلال هذه المرحلة يقوم المنتج النهائي بتسليم آخر بضاعة أو سلعة، فإن هذا المنتج لم يتحمّل الرسم، عكس ما كان يتم في السابق، سوى مرّة واحدة و على القيمة الإجمالية. بالتالي استحق هذا الرسم صفة "الأحادي" و "الإجمالي".

في الواقع، إن تحميل الرسم المدفوع عند الشراء أو الاستراد لم يكن يتم على كل عملية بيع بانفراد[1] والإجراء القانوني الذي يمثل نقطة التشابه بين الرسم الأحادي الإجمالي للإنتاج والرسم على القيمة المضافة هو المتمثّل فيما يلي: في نهاية كل شهر، يقوم المكلّف بحساب الرسم الأحادي الإجمالي للإنتاج الكلي الشهري بضرب رقم الأعمال

(1) Ahmed Sadoudi, Op cit, p 54.

بالمعدّل الموافق مع طبيعة السلع المسلّمة، إن نتيجة هذه العملية سيكون مساويا للمبلغ الإجمالي لهذا الرسم التي طلبها من عند مختلف زبائنه خلال الشهر نفسه.

بعدها، يقوم المكلّف باقتطاع من قيمة الرسم الإجمالية مقدار الرسم الأحادي الإجمالي للإنتاج الذي قام الموردون بفوترته على المواد الأولية المسلّمة أو مبلغ الرسم التي قام بدفعها للجمارك خلال الشهر الفارط (قاعدة فارق شهر). وأخيرا يقوم بدفع الفرق للخزينة العمومية.

الرسم الأحادي الإجمالي للإنتاج " TUGP" المطروح أو المقتطع من قيمة الرسم الكلّيّة هي استثناء :

من جهة، تلك التي مسّت المشتريات المحلية أو السلع المستوردة، منتجات، مواد أولية أو مواد للتصنيع (اقتطاع مادي) ؛

من جهة أخرى، تلك التي مسّت اقتناء، استيراد أو إنشاء بعض العقارات الجديدة المستعملة في عمليات الإنتاج (اقتطاع مالي).

ب-نظام الرسم على القيمة المضافة:

يمكن اعتبار التطور السريع للرسم على القيمة المضافة، الظاهرة الأكثر أهمية في ميدان الجباية خلال نهاية القرن العشرين، والتي مازالت تستكمل هذا المسار المتصاعد إلى يومنا هذا. منذ أربعين سنة خلت، كان هذا الرسم حبيس النقاشات و الكتابات النظرية. أما اليوم فقد صار العنصر الأساسي للنظام الجبائي في أكثر من 120 دولة وتولّد حوالي ربع الايرادات الجبائية العالمية[1].

(1) Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin et Victoria Summers : « **L'attrait de la Taxe sur la Valeur Ajoutée** », in Finances et Développement, Juin 2002.

وقد ظهر هذا الرسم لأول مرة في فرنسا سنة 1948 ثم تبعها البرازيل في استعماله سنة 1967، وتبنته الدانمارك في نفس العام وكان هذا بداية دخول شامل لهذا الرسم إلى أوروبا. وأخذ استخدامه ينتشر بسرعة في الدول الصناعية وفي أمريكا الجنوبية إلى غاية نهاية سنوات السبعينيات ولم يتم تبنيها من طرف الدول النامية أو تلك التي تجتاز مرحلة انتقالية إلا بعد هذه المجموعة من الدول بعشرة سنوات، ويجب أن نشير أن عدد البلدان الإفريقية التي قامت بتطبيق الرسم على القيمة المضافة قد انتقل من اثنين إلى ثلاثين خلال سنوات السبعينات.

1 - مبادئ الرسم على القيمة المضافة:

لقد كان في ذهن الذين قاموا بتأسيس الرسم على القيمة المضافة، أن الأمر كان يتعلق بإنشاء ضريبة عامة على الاستهلاك التي تسمح بمحاولة تحقيق على المرة هدفين رئيسيين هما: الحيادية الجبائية والتحفيز على الاستثمار الكل تحت ضمان شفافية مثلى.

فيما يخص الحيادية، يتعلق الأمر بالابتعاد عن الضرائب القديمة ذات الطابع التراكمي وهذا لتفادي معاقبة المسالك الاقتصادية والإنتاجية وخاصة تلك الطويلة منها. بالتالي فإن كل رسم مدفوع عند المنبع يجب أن يكون موضوع اقتطاع على الرسم المسدّد عند المصب. بالتالي فخضوع نفس المنتج للرسم، وبالرغم من أنّه تم بيعه على مراحل متتالية، يقع مرّة واحدة ويمسّ بالتحديد "القيمة المضافة". أما فيما يتعلق بالتحفيز على الاستثمار، فالعمل بالرسم على القيمة المضافة يسمح، كذلك، بتجنب معاقبة المؤسسات عند اقتنائها لسلع استثمارية. حيث يسمح نظام هذا الرسم باقتطاع الرسم المدفوع لحظة التصريح بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ويختلف هذا الرسم عن سابقيه من الرسوم على رقم الأعمال خاصة تلك التي لها خاصيّة تراكمية حيث أنها تلغي كل ديمومة للرسم بفضل نظام الاقتطاعات والذي يمثل العنصر الرئيسي في نظامها.

بالتالي، فالرسم على القيمة المضافة هو شكل من أشكال الجباية التي توفر عنصر الحيادية اتجاه المؤسسات أو الخاضعين لها كما أشرنا إليه سابقا. نتكلم كذلك عن الشفافية حيث أن الخاضعين لهذا الرسم يقومون بعكسها على الأسعار بطريقة واضحة. بالفعل، فكل رسم مدفوع في مرحلة إنتاجية سابقة يكون موضوع اقتطاع دون تقييد. وهو الشيء الذي يفرّق الـ TVA عن الرسوم الأحادية الأخرى مثل الـ TUGP والرسم على الإنتاج والتي يوجد عندها الحق في الاقتطاع محدودا في السلع التي تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية.

2 – آليات التطبيق:

عند كل مرحلة من مراحل التعامل الاقتصادي، تجد قيمة السلعة نفسها موضوع معدل موحدّ موافقة للتصنيف المقدم من خلال قانون الرسوم على رقم الأعمال، لكن كل شخص خاضع لهذا الرسم مرخصّ بتحميل على الـ TVA المطالب بدفعها، والتي نسميها بـ TVA الإجمالية، قيمة الـ TVA المدفوعة على المواد والسلع المشتراة عند المرحلة السابقة. ويقوم الخاضع للرسم بدفع سوى الفرق أي الـ TVA الصافية.

مثال:

إذا لدينا كان المنتج "أ"، المنتج "ب" والتاجر "ج"، الذين ينجزون ويسوقوّن منتج خاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 20%.

المنتج أ يبيع منتجه إلى المنتج ب بـــ 3000 د.ج، يدفع TVA تقدر بـــ 3000 X %20 =600 د.ج.

المنتج ب يبيع نفس المنتج للتاجر جـــ بسعر يقدر بـــ 5000 د.ج ويدفع TVA تقدر بـــ 5000 X %20 =1000 د.ج -600 د.ج= 400 د.ج.

التاجر "ج" يبيع نفس المنتج إلى المستهلك ب 8000 د.ج يدفع TVA تقدر بـــ8000 X %20=1600-1000=600 د.ج وقيمة الـــTVA المدفوعة في كل المراحل هي:600 + 400 + 600= 1.600 د.ج.

3 - إيجابيات و سلبيات نظام الرسم على القيمة المضافة:

إن اختيار استخدام الرسم على القيمة المضافة لم يتم بصفة عارضة، فهي ضريبة تستعمل في العديد من دول العالم كما ذكرنا سابقا. والـــ TVA تلبي الأهداف والالتزامات المرسومة والمتخذة من طرف السلطة التنفيذية.

ويقدّم الرسم على القيمة المضافة عدّة إيجابيات وامتيازات سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

أ- على المستوى الداخلي:

من الجانب الاقتصادي، يتميز الرسم على القيمة المضافة بخاصتين أساسيتين هما: حياديته اتجاه الحلقات الاقتصادية وشفافيته فيما يخص نظام الاقتطاع على السلع والخدمات المفروض عليها هذا الرسم.

إن هذين الخاصتين بإمكانهما دفع و إنعاش النمو الاقتصادي مادام أنهما يؤثران في تكلفة الاستثمارات التي تميل نحو النقصان.

من جانب الميزانية، يظهر الامتياز من اعتماد الـــ TVA في سرعة تحصيل الموارد مادام أن جمع الرسم على القيمة المضافة موكلة لعدد محدود من المكلفين مما يسهل مهمة إدارة الضرائب.

ب – على المستوى الخارجي:

إن تزايد المنافسة بين المؤسسات الوطنية على مستوى السوق الخارجي كان من ورائه اعتماد الـــ TVA التي ساهمت في تخفيف الثقل الضريبي الذي يمكن أن تتحمّله السلع عند الحدود الإقليمية وعلى وجه التحديد الخدمات المصدّرة.

كما يفيد هذا الرسم على المستوى الإقليمي عندما تقرر مجموعة من الدول المتجاورة تشكيل كتلة إقليمية و الذي يمكن أن يمثل أول خطوة تنسيق ضريبي.

أما عن سلبيات نظام الـــ TVA، فيمكن تسجيل آثار تضخمية يمكن أن تترتب عن تطبيقه، في صورة تعويضه لضريبة ذو مردودية مماثلة، يمكن أن تجرّ تغيرات نسبية في الأسعار، لكن ليس ارتفاع عام للأسعار. إضافة إلى ذلك، حتى ولو أحدثت الـــ TVA زيادة صافية في الايرادات، فإن ثقل الضرائب لها آثار ذات طابع كسادي أكثر منها تضخمية[1]. إن ارتفاع عامّ للأسعار وكذا أسعار الفائدة يمكن أن يكون نتيجة لتبني إجراءات أخرى من غير تطبيق الـــ TVA مثل زيادة في حجم الكتلة النقدية، بعبارة أخرى، فإن في غياب إجراءات مرافقة يمكن أن يحدث هذا أو هو حامل لضغوطات تضخميّة.

(1) Aaron TAIT : « **Etude sur la TVA** », Département des Finances Publiques, Fond Monétaire Internationale (FMI) , Washington, 1990.

أخيرا، تمتاز الضرائب العامة على الاستهلاك بغزارة حصيلتها الضريبية لكونها تفرض على جميع سلع وخدمات الاستهلاك، مع إمكانية إعفاء ما هو ضروري منها كالمواد الغذائية والخدمات الطبية...الخ وغيرها. إلى جانب إمكانية تطبيق معدل مرتفع على بعض السلع الكمالية. كذلك إمكانية استخدامها للحد من الاستهلاك ومحاربة التضخم ولتحقيق التوازن في ميزان المدفوعات، وتشجيع الصادرات.فالمستهلك لا يشعر بعبئها لأن معدلها عادة ما يكون ضئيلا بالمقارنة بثمن السلعة فهو يدفعها من خلال ثمن هذه الأخيرة.

والانتقاد الموجه على الضرائب العامة على الاستهلاك أنها تؤدي إلى رفع مستوى الأسعار، مما يشكل عبئا على الأفراد خاصة أصحاب الدخول المحدودة، وهو ما يخالف اعتبارات العدالة. أضف إلى ذلك، أنها تلزم التجار والمنتجين بإمساك السجلات والحسابات الخاصة بالسلع التي ينتجونها أو يتاجرون فيها مما يمثل مضايقات إدارية لهم.ومن الانتقادات التي توجه لهذه الضريبة، أيضا، أنها تفرق في المعاملة بين المؤسسات الكبيرة والصغيرة لصالح الأولى،حيث تدفع المؤسسات الكبيرة الضريبة على رقم الأعمال مرة واحدة أو مرتين بسبب إتمام جميع عمليات الإنتاج المتعلقة بالسلعة في داخلها، ومن ثم فلا يتم تداول السلع بالنسبة لها كثيرا مما لا يؤدي إلى تكرار دفع الضريبة. أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة فهي تضطر لشراء السلعة في آخر مرحلة من مراحل إنتاجها أو تداولها بعد أن تكون قد اجتازت مراحلا كثيرة بين مؤسسات مختلفة تحملت الضريبة أكثر من مرة، خلال انتقالها من مرحلة إلى أخرى، مما يمثل عبئا إضافيا على أصحاب المؤسسات الصغيرة وإجبارهم على بيع السلعة بثمن مرتفع.

ومهما تكن الانقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب، فإن الضرورات الاقتصادية والمالية هي التي تدعو الدول إلى فرضها.

ب-الضرائب على التداول:

بعد أن يحصل الفرد على دخله، فإنه قد يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ما يحتاج إليه من سلع وخدمات، وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك سالفة الذكر.أما الجزء المتبقي من الدخل إما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة، عقارية أو منقولة أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه إلى شخص آخر. وفي كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبي يفرض ضريبة على تداول وانتقال الأموال بين الأفراد ويطلق عليها الضرائب على التداول.

ومن أمثلة الضرائب على التداول ضريبة الطابع والضريبة على التسجيل، ويطلق عليهما بصورة خاطئة رسوم، وهو لفظ شائع اعتاد الناس على استخدامه بدون قصد، فهي لا تعد رسوما لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة أو خدمة خاصة له، بل تفرض على واقعة تداول الأموال. وليس لها صلة بالمقابل الذي تقدمه الدولة عند إثبات انتقال الملكية أو تنظيم التصرفات القانونية من الناحية الإدارية. وفي الواقع، أن سعر هذه الضرائب أقرب إلى الإعتدال، وإن كان هذا لا يغير من التكييف التقني لها أو من طبيعتها القانونية كضريبة بالمفهوم الفني و القانوني.

ونظرا لأهمية كل من ضريبة الطابع و الضريبة على التسجيل فسنستعرض كلا الضريبتين على حدة:

1 – ضريبة الطابع:

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر ويتم ذلك عن طريق تحرير وثائق معينة كالعقود أو الشيكات أو الأوراق التجارية أو الفواتير أو السندات.وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة، إما بلصق طوابع جبائية على تلك المحررات أو عن طريق دمغ المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك،كما هو الحال بالنسبة للشيكات.

ومما هو جدير بالذكر، أن استخدام ضريبة الطابع في الدول النامية، على وجه خاص، يتم بصورة واسعة كوسيلة لتحقيق الإيرادات المالية. فالمشرع الضريبي في تلك الدول يتوسع في فرض ضرائب الدمغة، ليس فقط بالنسبة لعمليات تداول الأموال، وإنما بشأن تقديم أي مراسلات لبعض الجهات والمؤسسات الحكومية.

2 – الضريبة على التسجيل:

ويطلق عليها، مجازا، رسوم التوثيق أو التسجيل، فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة إنتقال الملكية من شخص إلى آخر أو عند توثيق عقد الملكية، فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه. وكما نعلم، أن معدل الضريبة هنا غير ثابت، بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل. وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة، كما أنها تحقق اعتبارات الملائمة حيث يتم تحصيلها عند تداول الأموال فيكون الشخص أكثر قدرة على الدفع في هذا الوقت على نحو خاص.كما أنها تمنح للمالك حجة إثبات للملكية في مواجهة الجميع، فمن مصلحة الشخص أن يوفى بها دون أن يتضرر أو يحاول التهرب منها.

ورغم هذا، فيجب على المشرع ألا يجعل معدل هذه الضريبة مرتفعا حتى لا ينتج عن ذلك، عرقلة تداول رؤوس الأموال وتعطيل جزء هام من النشاط الاقتصادي في الدولة.

بصفة عامة، وفيما يخص الضرائب على الانفاق، فإن الذي يقوم بدفع الضريبة، أي المكلّف القانوني، منتج أو تاجر، حسب التشريع الساري المفعول في الجزائر، هو الذي يلعب دور جامع للضريبة لحساب الخزينة العمومية ، والذي يقوم بإدخالها أو تنظيمها في سعر السلعة المباعة أو الخدمة المقدمة.كذلك، يتم تحمل الضريبة في آخر المطاف من طرف المستهلك النهائي، والذي يدعى في هذه الحالة بالمكلف الحقيقي. نتحدث، بالتالي، عن ضريبة على الاستهلاك.

ويمكن أن، كما لاحظنا سابقا، نلاحظ أن الضريبة على الانفاق، في بعض الأحيان تراكمية،وفي أحيان أخرى ليست تراكمية.

نتكلم عن ضريبة تراكمية، لما نقوم بتطبيق عند كل معاملة أو عملية، المتعلقة بسلعة أو خدمة مع اقتطاع الرسم السابق. حيث أن بعض عناصر السعر تكون خاضعة للضريبة عدّة مرّات وهذا على التوالي، ويكون العبء الضريبي أكثر ثقلا كلّما كان عدد المعاملات أو الخدمات مرتفعا.

ولما لا يكون للضريبة أثر تراكمي، تدعى الضريبة بأنها أحادية مادام أن السلعة أو الخدمة لا يتحمل سعرها في مجمله سوى ضريبة واحدة، يتم تحصيلها على مرة أو عدة مرات، مهما كان عدد المعاملات أو العمليات التي تمّت.

ثالثا: التصنيف القائم على أساس مادة الضريبة:

بعد أن تطرقنا إلى مختلف التصنيفات القائمة على عامل أو آخر، سنستعرض حاليا تصنيفا أخيرا الذي يتم على أساس مادة الضريبة .

أولا- الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص بأن يكون الانسان نفسه هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

وقد عرف التاريخ المالي الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان.فعرفها الرومان والعرب، حيث كانت تفرض على غير المسلمين(الذميين)[1] في البلاد الخاضعة للحكم الاسلامي، وكانت تقتصر على الذكور من البالغين. كما عرفتها بعض دول العالم في البلاد العربية كمصر وتونس حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الرؤوس ،لكونها تفرض على الشخص باعتباره "رأسا".

وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين، ضريبة موحدة أو ضريبة مدرجة. وقد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتماشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخول والثروات، بالاضافة إلى بدائية الادارة المالية مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة بجانب صعوبة تحصيلها. ولذا كانت تفرض ضريبة

(1) وهي ما تعرف بالجزية.

بسيطة موحدة على الأفراد، فيدفع كل فرد نفس المبلغ الذي يدفعه الآخرون لأن معدلّها كان دائما منخفضا لكي يتمكن أصحاب الدخول المحدودة من أدائها.

ومع تقدم المجتمع وظهور الفوارق الاقتصادية و الاجتماعية بين الأفراد و دخولهم، أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأشخاص يتفاوتون في مقدرتهم التكليفية.

ولذا بدأ الاتجاه نحو ضريبة الرؤوس المدرجة. حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدّد كضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى. وبالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة، إلا أنها عدالة ناقصة. فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول هذه الطبقة غير متساوية، فهي لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية والطبقات الأخرى.

كما فرضتها فرنسا عام 1865، حيث قسم المجتمع إلى إثنين وعشرين فئة اجتماعية، فرضت على كل فئة ضريبة خاصة. وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضربية الرؤوس بنوعيها الموحدة والمدرجة، نظرا لما فيها من إهدار لكرامة الانسان وحقوقه بجعله محلا للضريبة.

ثانيا- الضرائب على الأموال:

نظرا للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، وإما أن تكون الأموال ثروة أو دخلا. والثروة، هي مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة سواء أخذت شكلا عينيا، كأرض أو عقار أو مبنى أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم و سندات) أو مبلغ من النقود. والواقع فان الثروة مفهوم أشمل و أعمّ من رأس المال.

أما الدخل، فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الانتاج أو في عمله أو كليهما معا. ويأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، في المجتمعات الحديثة. وإن كان من المقبول الحصول على جزء من أجره من السلع التي يقوم بانتاجها، أو استبقاء المنجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي (كالمزارعين). ويثور هنا التساؤل حول أيهما أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للأشخاص، رأس المال أم الدخل؟

شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطورا كبيرا في هذا الميدان يتمثل في كون الدخل يمثل أساسا لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هي الأساس الأول لفرضها، خاصة في العصور الوسطى وحتى بداية القرن التاسع عشر. ومع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية:[1]

---

(1) د.دويدار (محمد): "دراسات في الاقتصاد المالي"، الدار الجامعية، 1985، ص179.

التطور الذي لحق الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي.فقد ترتب على ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة عن الثروة العقارية. و نظرا لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة الضريبية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.

القيود التي فرضت على حق الملكية، وما يتفرع عنها من حق استغلال، تمثلت في شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضي والمباني للأغراض السكنية وغيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.

استنادا إلى أن العمل أصبح مقياسا للقيمة، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل وأصبح هو المعيار الذي يحدد درجة مساهمة الفرد في حصيلة الضرائب.

ومع ذلك فان اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكليفية، وبالتالي كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة:[1]

1 - ليست كل عناصر الدخل نقدية.فالبعض منها قد يكون عينيا، مثال ذلك الجزء من الناتج الفلاحي الذي يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتي، كذلك إقامة مالك المبنى في العقار المملوك له أو في بعض أجزائه. تلك العناصر العينية التي يصعب تقديرها؛

2 - بالنسبة للدخول النقدية قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها، خاصة تلك التي لا يقوم أصحابها بإمساك دفاتر أو تلك التي تحتمي وراء مبدأ سرية الأعمال الذي يعد من أسس نشاط المشروع الفردي.

---

(1) د.محمد دويدار، مرجع سابق، ص 180.

3 - أن التوسع في مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل والثروة،كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت، وإن كان ذلك لا يرتكز على زيادة في الطاقة الانتاجية.

وبغض النظر عن تلك المشاكل، فقد أصبح الدخل، بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكليفية التي تمثل الوعاء الأساسي للضريبة، وإن كانت الثروة ورأس المال يمكن الارتكاز عليهما في بعض الحالات الاستثنائية.

المطلب الثاني
وعـــاء الـــضـــريبة

أولا– أساليب تحديد وعاء الضريبة:

إن تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين هما: التحديد الكيفي لوعاء الضريبة والتحديد الكمي لوعاء الضريبة.

أ– التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة:

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الأخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة. وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، والتي تطرقنا إليها سالفا، **فالضريبة الحقيقية** تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية. فإذا فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فانها تعدّ ضريبة حقيقية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاّك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك هكتارا واحدا أو أكثر.

ولا تتطلب الضريبة الحقيقية جهدا كبيرا من جانب الإدارة الضريبية بشأن تحديدها،كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة. فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها. وتمتاز بأن حصيلتها غزيرة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف بالضريبة، كما أنها لا تقرر أية إعفاءات.

وبالرغم مما تقدم، فان الضريبة الحقيقية لا تتلائم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة. كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

أما الضريبة الشخصية، فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة. فعند تحديد المقدرة التكليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه تتمثل في :

المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة: يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف. ويختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر. بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية. وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحا إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة لغير المتزوجين، ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني نقصا في الزيادة السكانية أو سلاحا لتحديد النسل في الدول النامية التي تعاني من الزيادة السكانية.

مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ في إعتبارها مصدر دخل المكلف بالضريبة.فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال. ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، بالإضافة إلى اختلاف مدّة استثمار كل منهما. فالدخل المتولد عن رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل. وهذا يستوجب معاملةكل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقا لظروف كل منهما.

المركز المالي: إن شخصية الضريبة، لكونها تعتدّ بالمركز المالي للمكلّف بالضريبة، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة، من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلّما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.

ب- التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أوتقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة و تتمثل في استخدام عدّة أسس:

1 - طريقة المظاهر الخارجية:

تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها.على سبيل المثال

ذلك، تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمترله أو عدد النوافذ والأبواب أو عدد العمال أو الآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها و غيرها من المظاهر الأخرى.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام 1925، حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب ونوافذ مترل المكلف بالضريبة، استنادا إلى أن مترل المكلف الغني أكثر أبوابا و نوافذا من مترل المكلف بالضريبة الفقير.

ويبدو واضحا، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة. ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة.فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها[1]، أو أن تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة.كما أن هذه الطريقة لاتأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلّف بالضريبة، وإنما قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظرا للثبات النسبي للمظاهر الخارجية. أي أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية.ولذلك فإن هذه الطريقة لا تطبّق إلا نادرا وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

(1) دخل القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات.

2 - طريقة التقدير الجزافي:

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، استنادا إلى بعض المؤشرات: مثل القيمة الإيجارية التي تعدّ مؤشرا أو دليلا لتحديد دخل صاحب العقار ورقم الأعمال الذي يعدّ دليلا لمعرفة ربح التاجر وعدد ساعات عمل الطبيب يعد دليلا على دخله، نفس الشيء الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.

وإما أن يضع القانون تلك الدلائل وتسمّى بالجزاف القانوني، حيث تحدّد إدارة الضرائب وعاء الضريبية بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع مثل: أن يعتبر دخل الفلاح مساويا للقيمة الإيجارية للأرض الفلاحية التي يستغلها .

وإما أن تحدّد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة. وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معيّن يمثل مقدار دخله،و تسمى هذه الطريقة بالجزاف الإتفاقي.

وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كلا منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن ثم فاهما يفتقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وإن كانت طريقة التقدير الجزافي تعدّ أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبّر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام تلك الطريقة في بعض الحالات ويحصرها على حالات خاصة، مثل المكلفين بالضريبة الذين

لايملكون دفاتر محاسبية منتظمة وصادقة، وفي حالة ما إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الحقيقة. ومردّ ذلك إلى أنّها لا تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي، بالإضافة إلى إمكانية تطرّف الإدارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

3 - طريقة التقدير المباشر:

تمثل هذه الطريقة، عند تقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديدا أكثر انظباطا ودقة من الطرق سالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة. وتتم هذه المعرفة بصورتين: إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

3-1- التصريح:

ويتمثل التصريح في شكلين أساسيين، تصريح المكلّف بالضريبة و تصريح الغير:

أ- تصريح المكلّف بالضريبة:

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلّف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدّده القانون ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحوصحيح.

ولضمان دقة وصحة التصريح، فان الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ. فقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر

الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعمدّ التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تقديم تصاريح غير صحيحة.

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية: فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا، ومن ثمّ فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة. ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلّف بالضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخول.

ومن الإنتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح. كما أنها تتطلب إدارة ضريبة على جانب كبير من الكفاءة والوعي لتشديد الرقابة على المكلفين حتى لا يتمكنوا من أن يتهربوا من دفع الضريبة.

وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة. وقد تبنتها العديد من التشريعات الضريبية.

ب-تصريح الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير. مثال ذلك: أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعدّ ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحا إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور

والمرتبات. وغالبا ما يتم إقتطاع هذه المبالغ وجمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل تعرف هذه الطريقة **بالإقتطاع عند المنبع.**

ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صادق ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة. بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

وفي حقيقة الأمر، أنه وإن كان يبدو أن الغير هو الذي يلتزم بدفع قيمة الضريبة، فالحقيقة أن المكلف قانونا بالضريبة هو الذي يتحمل الضريبة إذ أنها تقتطع من دخله مباشرة أما الغير فيقتصر دوره على إقتطاع الضريبة وتوريدها إلى إدارة الضرائب.

وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الكثير من الضرائب، كالضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على نواتج القيم المنقولة والضريبة على فوائد الديون والتأمينات والضريبة على دخل كراء الملكية العقارية المبنية وغير المبنية (في العلاقة بين المالك و المستأجر).

وأما مميزات هذه الطريقة، فقد أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المختلفة لضمان دقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

3-2- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معيّنة ومحدّدة. ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري.

ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة.

ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية. وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

وقد أعطى القانون للمكلف بالضريبة حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد محددة، ومن حقه تبرير عدم تمكنه من تقديم التصريح.

المطلب الثالث
معدّل الضريبة

يقصد بمعدّل الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها وقد عرف النظام الضريبي، على مرّ التاريخ، صورا متعدّدة لمعدّل الضريبة. فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية) وإما أن تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية.و سنعرض تقنيات تحديد معدل الضريبة على النحو التالي:

1 - تصفية الضريبة:

يقصد بتصفية الضريبة، تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه و لكي تحدّد إدارة الضريبة دين الضريبة يجب عليها أولا أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالضريبة بالتحديد، وتتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشأة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، والنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات، بناء على ما يقرره المشرع في هذا الإطار. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، فقط يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة. وهنا فقط يتم تصفية الضريبة، وتصبح واجبة التحصيل. ويكون من حق المكلف بالضريبة الطعن بالطرق التي يحددها القانون في قرار التصفية، ويمنح صاحب الطعن حق تأجيل دفع الضريبة لغاية الفصل في الطعن.

2 - تحصيل الضريبة:

نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية و الضريبة المطبقة في هذا الإطار[1].

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف بالضريبة. وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع

(1) TROTABAS (Louis) : « ***Finances Publiques*** », Dalloz, Paris, 1967, p130.

الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه.

وإذا كـــان تحصيــــل دين الضــــريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في السابق. فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الإلتزام. وبمقتضى هذا النظام يتعهد، مثلا، فرد أو مؤسسة بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص، بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن.

كما يجب أن نشير، أنه بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية أو غيرها. أما الصورة العينية، فقد اختفت تماما، وإن كان لم يتم إلغاؤها. فمن الملاحظ أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا استثناء من القاعدة العامة يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه.

وقد نصّت بعض التشريعات الضريبية علىالسماح بقبول السندات الحكومية أو التي تضمنها الحكومة، وفاء لبعض الضرائب. ويكون الغرض من ذلك، تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترغيب في الاكتشاف فيها، على أن يتم تحديد حدّ أقصى لما يجوز الوفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية، حماية للسيولة النقدية ورغبة في استهلاك الدين العام قبل موعده. هذا ولا يعتبر ذلك استثناء من القاعدة العامة، لأن السندات تقترب من النقود وتتمتع بدرجة عالية من السيولة، ويمكن تحويلها في أي وقت إلى نقود دون خسارة في قيمتها. وسنتعرض فيما يلي إلى القواعد المتعلقة بتحصيل الضريبة.

2-1- قواعد تحصيل الضريبة:

يقصد بقواعد تحصيل الضريبة القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي لجباية الضريبة والتي يمكن تلخيصها فيمايلي: الواقعة المنشأة للضريبة، طرق تحصيل الضريبة وضمانات تحصيل الضريبة.

أ – الواقعة المنشأة للضريبة:

يحدّد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة، والتي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها. ويحدّد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كلّ حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة،مثلا،تتمثل الواقعة المنشأة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة. أما الأجور والمرتبات، فإن الواقعة المنشأة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، أما أرباح المهن الحرة فيعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقق أرباح هو الواقعة المنشأة للضريبة، وفيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي تكون الواقعة المنشأة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الدخول التي ينص عليها قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشأة للضريبة على الإستيراد أو التصدير،كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على

الإنتاج وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشأة للرسوم على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشأة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشأة لهذه الضريبة.

ويمثل تحديد الواقعة المنشأة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف بالضريبة الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة. كما يؤثر كذلك في تحديد معدل الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغيّر سواء بالزيادة أو بالنقصان بعد تحقق الواقعة المنشأة للضريبة. إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلّها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشأة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه.

ويجب اتباع هذه القاعدة، حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا. فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة المنشأة لها قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.

ب – طرق تحصيل الضريبة:

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

القاعدة العامة، أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأداءها في محل إقامته. وهذه الطريقة تعدّ أكثر شيوعا، وتسمى بطريقة التوريد المباشر.

قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بالضريبة، ويعدّ ذلك استثناء من القاعدة العامة. وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة. وإن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة. ومضمونها أن يكلف المشرع شخصا آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة الفعلي.

ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتدعى "بالإقتطاع عند المنبع" la retenue à la source. ومقتضاها أن يقوم صاحب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند نشوء الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على دخول العمل (الأجور والمرتبات والريوع العمرية) وإيرادات القيم المنقولة.

كذلك قد يلجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج والاستهلاك، كما سلف ذكره، فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة.

وأخيرا بالنسبة لضرائب الطابع، فيتم تحصيلها عن طريق وضع الطوابع الجبائية على الوثائق القانونية، ويقوم المكلف بالضريبة بنفسه بهذه العملية، حيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع وقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

ويجب هنا أن نشير إلى عدم إمكانية القيام بالمقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف بالضريبة على الحكومة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعدّ من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، ولذلك فإنه من الأحسن أن يكون لها كيان خاص بعيدا عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد. بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماها ونفقاها العامة. وأخيرا، فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة يؤدي إلى عدم إستقرار المراكز المالية لكل من المكلفين و الدولة.

وفيما يتعلق بموعد التحصيل، فإن القانون يحدد موعدا لتحصيل كل ضريبة، مراعيا في ذلك مصلحة الخزينة العمومية، من جهة، ومصلحة المكلفين بالضريبة، من جهة أخرى، من حيث الملائمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة.فبالنسبة للضرائب المباشرة، يحدّد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصلّ فيها. كما هو الحال بالنسبة للضرائب على المرتبات والأجور فهي تحصل بصورة شهرية. والضريبة على أرباح الشركات تدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة التالية لانتهاء السنة المالية للمكلف بالضريبة.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإن حصيلتها توزع على مدار العام، و ليس لها وقت محدّد.

جـ -ضمانات تحصيل الضريبة :

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاها من الضرائب،فقد حدّد القانون للخزينة العمومية العديد من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:

النصّ على حق إمتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.

تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة. ويعتبر الحجز هنا حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.

منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الإطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين.و قد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الاتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب.

تفرض قاعدة "الدفع ثم الاسترداد"، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة.

تعدّ كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

د- المنازعات الجبائية:

يمكن أن تلقى طرق تصفية وتحصيل الضريبة عدم رضى المكلّف بالضريبة لأنه قد يرى فيها أنها قد ظلمته عند إعداد الضريبة التي ألقيت على عاتقه. لذا نص المشرع الجبائي على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات.

ويوجد نوعين من الطعون: الطعن الإداري والطعن القضائي.

1 - الطعن الإداري:

يتعلق الأمر بالاحتجاجات المقدمة من طرف المكلّف بالضريبة لما يرى أن الضريبة التي قد فرضت عليه من طرف إدارة الضرائب مبالغ فيها، لهذا يقوم المكلف بالضريبة بتسجيل شكاية أو احتجاج على مستوى المصالح المختصّة خلال آجال محدّدة من طرف إدارة الضرائب. ويحرّر الإحتجاج على ورق عادي.

2 - الطعن القضائي:

يظهر هذا النوع من الطعون لّما لا يجد احتجاج المكلّف بالضريبة صدى على مستوى إدارة الضرائب بحيث كانت محلاّ عدم قبول ضمني أو تصريحي. ويتم الطعن أمام العدالة أمام القضاء الإداري.

الجدول رقم 5: مكونات الدخل الحكومي، 1996-2000.

	1996	1997	1998	1999	2000
	(بملايير الدينارات)				
دخل الميزانية إجمالي و الهبات.	824,8	926,6	774,6	950,5	1.578,1
دخول المحروقات	519,7	592,5	425,9	588,2	1.213,2
أرباح الأسهم لسونطراك	12,1	27,7	47,3	28,1	40,0
الدخول من غير المحروقات	305,1	334,1	348,7	358,4	364,9
الدخول من الضرائب	290,5	313,9	329,8	314,8	349,5
الضرائب على الدخل والأرباح	67,5	81,8	88,1	72,2	82,0
الضرائب على الأجور	33,2	40,8	42,5	32,6	34,9
دخول أخرى	34,3	41,0	45,6	39,6	47,1
الضرائب على السلع و الخدمات	129,5	148,1	154,9	149,7	165,0
الرسم على القيمة المضافة والاقتطاعات غير المباشرة على عمليات الاستيراد	43,4	43,7	51,5	53,3	54,5
الرسم على القيمة المضافة والاقتطاعات غير المباشرة علىالأنشطة الداخلية	59,3	73,2	70,7	63,8	72,1
الرسم على القيمة المضافة،الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم التخصيصي الإضافي على المعاملات الداخلية	42,8	51,7	49,1	41,9	47,8
الرسم الداخلي على الاستهلاك بالنسبة للتبغ	16,6	21,5	21,6	21,8	24,3
الرسم على القيمة المضافة على المنتجات البترولية / المحصلة	6,7	8,5	9,8	10,4	11,2
الاقتطاعات غير المباشرة على المنتجات لبترولية	15,6	21,2	21,6	20,8	25,7
الضرائب غير المباشرة الأخرى	4,5	1,4	1,4	1,4	1,5
الحقوق الجمركية	84,4	73,5	75,5	80,2	86,3
التسجيل والطابع	9,1	10,6	11,3	12,7	16,2
الدخول غير الضريبية	14,6	20,2	18,9	43,6	15,4
الرسوم	11,5	15,8	14,7	16,5	15,4
أرباح أسهم بنك الجزائر	3,1	4,4	4,2	27,1	0,0
الهبات	0,0	0,0	0,0	3,9	0,0
	(بالنسبة المئوية من إجمالي دخل الميزانية والإعانات)				
دخل الميزانية الإجمالي و الهبات	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
دخول المحروقات	63,0	63,9	55,0	61,9	76,9
الدخول من غير المحروقات	37,0	36,1	45,0	37,7	23,1
الدخول من الضرائب	35,2	33,9	42,6	33,1	22,1
الضرائب على الدخل والأرباح	8,2	8,8	11,4	7,6	5,2
الضرائب على السلع والخدمات	15,7	16,0	20,0	15,7	10,5
الحقوق الجمركية	10,2	7,9	9,7	8,4	5,5
التسجيل و الطابع	1,1	1,1	1,5	1,3	1,0
الدخول غير الضريبية	1,8	2,2	2,4	4,6	1,0
الهبات	0,0	0,0	0,0	0,4	-------

المصدر: صندوق النقد الدولي واشنطن سبتمبر 2001

الجدول رقم 6: الدخل الحكومي، 1996-2000
(بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام)

2000	1999	1998	1997	1996	
39,3	30,0	27,8	33,5	32,2	دخل الميزانية الإجمالي
30,2	18,6	15,3	21,4	20,3	دخول المحروقات
1,0	0,9	1,7	1,0	0,9	أرباح أسهم سونطراك
9,1	11,3	12,5	12,1	11,9	الدخول من غير المحروقات
8,7	9,9	11,9	11,4	11,3	الدخول من الضرائب
2,0	2,3	3,2	3,0	2,6	الضرائب على الدخل و الأرباح
0,9	1,0	1,5	1,5	1,3	الضرائب على الأجور
1,2	1,2	1,6	1,5	1,3	دخول أخرى
4,1	4,7	5,6	5,4	5,0	الضرائب على السلع و الخدمات
1,4	1,7	1,9	1,6	1,7	الرسم على القيمة المضافة و الاقتطاعات غير المباشرة على عمليات الاستيراد.
1,8	2,0	2,5	2,7	2,3	الرسم على القيمة المضافة و الاقتطاعات غير المباشرة على المعاملات الداخلية.
1,2	1,3	1,8	1,9	1,7	الرسم على القيمة المضافة،الرسم على الاستهلاك،الرسم التخصيصي الاضافي على المعاملات الداخلية.
0,6	0,7	0,8	0,8	0,6	الاقتطاعات غير المباشرة على التبغ (الرسم الداخلي على الاستهلاك).
0,3	0,3	0,4	0,3	0,3	الرسم على القيمة المضافة على المنتجات البترولية
0,6	0,7	0,8	0,8	0,6	الاقتطاعات غير المباشرة على المنتجات البترولية
0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	الضرائب غير المباشرة الأخرى
2,2	2,5	2,7	2,7	3,3	الحقوق الجمركية
0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	التسجيل و الطابع
0,4	1,4	0,7	0,7	0,6	الدخول غير الضريبية
0,4	0,5	0,5	0,6	0,4	الرسوم
0,0	0,9	0,1	0,2	0,1	أرباح أسهم لبنك الجزائر

المصدر: صندوق النقد الدولي واشنطن سبتمبر 2001

المطلب الرابع
الآثار الاقتصادية للضريبة

تنقسم الآثار الاقتصادية للضريبة إلى نوعين أساسيين: آثار غير مباشرة وآثار مباشرة.

أولا-الآثار الاقتصادية غير المباشرة:

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة المتعلقة بالضريبة، المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا.

وسنعرض هذه المسائل على التوالي:

1 - استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها. فإذا تحمل المكلف القانوني نهائيا قيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة. ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تقلص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعني أن المشرع، وفقا لقواعد محددة، قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل عبء الضريبة. فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة والخزينة العمومية. إلا أن العبء النهائي للضريبة، في هذا الإطار، يتحدّد

بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثالث وهكذا. ففي هذه الحالة يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر. فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة للخزينة العمومية وفقا للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذا الشكل لا تستمر إلى ما لا نهاية ولكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

2 – انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف بالضريبة النهائي بعبئها بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة مباشرة في إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية.

ويؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك، وهذا يمثل إنقاص في دخول من يزودونهم بالسلع الاستهلاكية، وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكاتهم، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة الانتشار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته.

وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة (استقرارها) وبين انتشارها فيما يلي:

إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبةِ على الفرد، الذي تستقر عنده، حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المؤسسات التي تشترى منها السلع الاستهلاكية.

إن نقل عبء الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط.أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص، إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة. فأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة. وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها. واستهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة.

3 – التخلص من عبء الضريبة:

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلّص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية.

والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها.كما أن إحساسه بثقل عبئها بصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، تخلص مسموح لا يخالف القانون ويسمى "التهرب الضريبي"وتخلص غير مسموح ويحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي وسمى "الغش الضريبي".

أ-التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي، أن تفرض على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف بالضريبة، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها. فتصرفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء. فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا. ومن ثمّ لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرّفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه. ونفس الشيء بالنسبة للشركات التي تقيم مراكزها ومقرّاها الاجتماعية في دول أين توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة.

كذلك قد يتجنب الشخص الضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات التشريع الجبائي. مثل، حينما لا يقوم التشريع الجبائي بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة، لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة بالتركات. فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه. وبالرغم من أنه قد يكون سيء النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سدّ هذه الثغرات.

ب- الغش الضريبي:

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.

فالغش الضريبي، بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكتسي نصوصه[1]. وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي والتهرب الضريبي السالف ذكرها.

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي، فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع، ويمثّل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرّع، باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من جانب المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة. ومن صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمدّ الكذب في مضمون هذه التصريحات وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء ماديا،كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش في أن التهرب تكون فيه لإرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء. فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

(1) A.SILEM, Op cit ,389.

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال. ومن ثمّ يستوجب سلوكه متابعته قانونا. فالغش الضريبي بهذا الشكل يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي. ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق خرق القانون.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد. إذ أنه يفوّت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب. كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة،و لذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

ثانيا- الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب:

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلّف معين. واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة: فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه، بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلا على المكلف بها، فإن هذا قد يدفع إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم كضريبة، أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد أثر الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الحجم والنوعية.

وفي حقيقة الأمر، إن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، يتحدد بأمرين:

أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما، الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما ذكرناه سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار والإنتاج والتوزيع وأخيرا على الأسعار.

1 - أثر الضريبة في الاستهلاك:

تقوم الضرائب بالتأثير بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة. فكلما كان المعدل مرتفعا كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح.

ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره، أي معدل الضريبة، على مستوى الأسعار. فالمكلفون، وخاصة ذوو الدخول المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع و الخدمات، وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل أسعارها نحو الانخفاض. إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذي يحدّد إمكانية تأثرها بالضريبة، فالسلع ذات الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة

أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن (السلع الضرورية كالأدوية والمواد الغذائية). كما أن حجم الدخل يحدّد درجة التأثر بالضريبة، فالدخل المرتفع (الفئات الغنية) لا يتأثر كثيرا بالضريبة، ومنه لا يقلل من استهلاك هذه الفئات، لأهم، عادة، يدفعون الضريبة من مدخراهم. أما الدخل المنخفض (الفئات الفقيرة أو المتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ يقلّل من استهلاك هذه الفئات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

ومن جهة، أخرى، يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية. فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض. أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع والخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

2 - أثر الضريبة في الادخار:

يتكون الادخار الوطني، على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، والادخار العام الذي تقوم به الدولة. فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات، فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات. ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون أثرا إيجابيا إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، وبالتالي من التراكم المالي ومن ثم تثبيط النمو الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها.

فكما رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك ممّا يؤثر سلبا على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة. فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية وعلى حساب النفقات غير الضرورية،كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة[1] ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع معدل الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الادخار الخاص يكون سلبيا.

ويختلف أثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب:
- فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم ... وغيرها، أي الضرائب المباشرة بصفة عامة، تضرّ بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة.خاصة إذا تعلّقت بالفئات ذات الدخول المرتفعة، التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للادخار.

وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المؤسسة بأصحابها: أولا إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تحديد قيمة المادة الخاضعة

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 66.

للضريبة، كالمصاريف العامة، على الأقل، بنفس الحجم، إذ أن المبالغة في تقدير المصاريف، عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخول التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس للادخار. كما أن ارتفاع معدل الضريبة يدفع بالمؤسسات ثانيا إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

- الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض. وتمثّل هذه الفئة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق والضرائب على السلع الاستهلاكية والرسوم الجمركية. ويمكن التحصل على هذه النتيجة باستخدام المعدل التنازلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات أو للاستثمارات الجديدة.

3 - أثر الضريبة على الإنتاج:

كما رأينا من قبل تؤثر الضريبة في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة. وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان. كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية.

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار. وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح، فبطبيعة الحال يقلّ الطلب عليها، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها.

كذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي، مما يؤثر على النشاط الاقتصادي.

4 - أثر الضريبة على الأسعار:

يترتب على أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول. بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلا، أو تكوين احتياطي معين. فإن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم. أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال.

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كشراء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار.

ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحدا. فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقا لظروف فرضها.

5 - أثر الضريبة في التوزيع:

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل، لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقيرة. ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار، كما أوضحنا من قبل.

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع. فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخول من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخول.

المطلب الخامس
الضغط الجبائي

هي العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد، مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها. وسندرس فيما يلي كلا من الضغط الجبائي الفردي، الضغط الجبائي الإجمالي وأخيرا استعراض حدود هذا الضغط .

أولا– الضغط الجبائي الفردي:

يملك كل فرد موارد شخصية التي تستهدفها الدولة والجماعات المحلية باقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، وتمثل هذه

الاقتطاعات، طبعا مساهمات، لكن كذلك، تمثل تضحية يجب على كل واحد أن يتحمّلها. مادام أنه يوجد حرمان لكل مكلف بالضريبة من جزء من دخله.

ويحسب الضغط الجبائي الفردي آخذا بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية. بالتالي، إذا كان الدخل يرمز له (R)، الضرائب (I) والضغط الجبائي الفردي (PFI)، نتحصل على المعادلة التالية:

$$PFI = I / R$$

يجب أن نشير هنا، أن الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك لا تأخذ بعين الاعتبار، لأنه من الصعب بل من المستحيل في بعض الحالات، أن نقوم بحساب كل الضرائب التي يتحملها الفرد والتي تكون بطبيعة الحال متضمنة في أسعار السلع المشتراة ،المستهلكة أو المستعملة.

ثانيا – الضغط الجبائي الإجمالي:

في هذا المجال، نأخذ بالحسبان مجمل الإيرادات الجبائية المحصلة لحساب الدولة والجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الإجبارية من طرف صناديق الضمان الاجتماعي.

بناء على هذا، إذا كان الضغط الجبائي الإجمالي (PFG)، الإيرادات الجبائية (I) والدخل الإجمالي (R) والذي عادة ما يكون الناتج الداخلي الخام (PIB)، ستكون لدينا المعادلة التالية:

$$PFG = I / PIB$$

ثالثا–حدود الضغط الجبائي:

تتموقع هذه الحدود على مستويين اثنين الأول اجتماعي– سياسي والثاني اقتصادي. ففي المجال الاجتماعي–السياسي، يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي. بالفعل، فمقاومة الضريبة يمكن أن تجرّ إلى زعزعة السلم المدني[1].

من جهة أخرى، لّما تطبّق دولة معيّنة ضغطا جبائيا مرتفعا،يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيه مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جدّ محسوس.

ونفس الشيء، بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي ستعزف عن الاستثمار في بلدان أين توجد معدلات ضريبية جدّ مرتفعة.

أما على المستوى الاقتصادي، فلدينا فكرة أن "الضريبة تقتل الضريبة"، التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لافــيـــر، حيث أوضح أنّ هذه العبارة تتحقق لّما تقوم دولة بتجاوز حدّ أو عتبة معينة من فرض للضرائب ويصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد، باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل ولتفادي وضعية مثل هذه وفي حالة أين تكون معدلات الضرائب مرتفعة، سيبحث كل مكلف بالضريبة من التهرب من دفعها أو حتى الغش عند تصريحه بدخله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض.

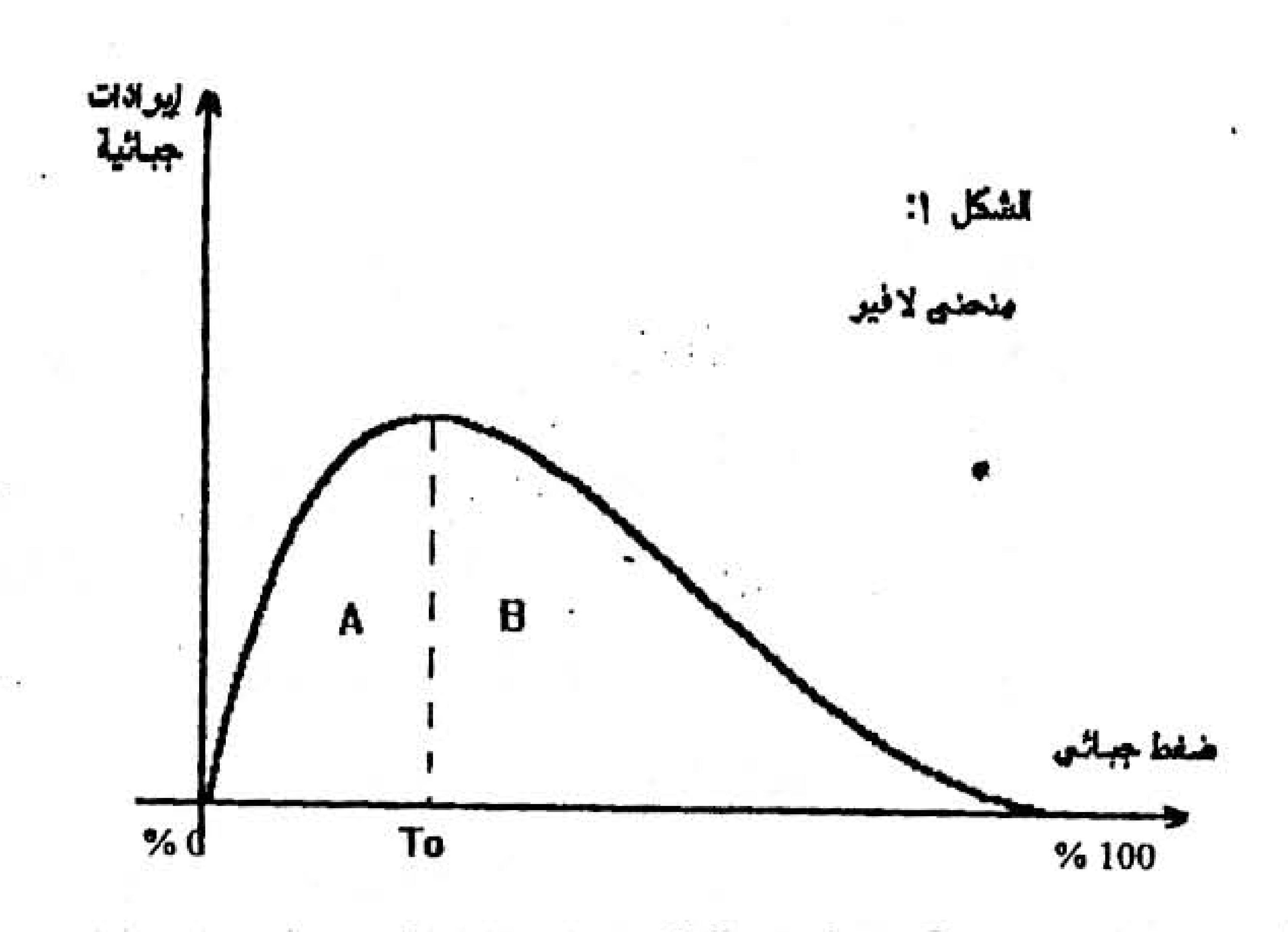
إذن، فضغط جبائي جدّ قوي سيكون له أثر معاكس لما هو منتظر فيما يتعلّق بالإيرادات الجبائية، التي سوف تتقلص شيئا فشيئا بسبب تهرّب

(1) مثل ما حصل في بريطانيا في مارس 1990 بخصوص الــ Poll Tax والتي تطرقنا إليها سابقا.

المكلفين بالضريبة من دفعها مما سيؤدي إلى تباطئ وتثبيط النشاط الاقتصادي بصفة عامة.

والعكس في حالة ضعف الضغط الجبائي، أين يكون فيها مستوى التهرب والغش الضريبيين ضئيلا من جهة، وترجع الثقة للمستثمرين المحليين والأجانب للمساهمة في النهوض بالاقتصاد من جهة أخرى. مما سيسمح بتسجيل إيرادات جبائية غزيرة. في الحقيقة، قد يكمن الحلّ في البحث على توسيع القاعدة الضريبية، لذا يجب التدخل أفقيا عوض التدخل بشكل عمودي والقيام برفع معدلاّت الضرائب.

ويمكن توضيح هذه الفكرة بيانيا بما يسمى بـــ"منحنى لافير" والذي يكون كالتالي:



في هذا المنحنى إذا كان معدل الضريبة مساويًا للصفر، يكون وعاء الضريبة معدوما و نكون في النقطة 0 % من المنحنى، لما تكون الإيرادات عند النقطة To فعند هذا الحدّ توافق القيمة العظمى من الوعاء الضريبي.في هذه الحالة نبقى في المنطقة A.

لكن إذا ارتفع هذا المعدلّ، تميل الإيرادات الجبائية إلى التقلص لأن الوعاء في حد ذاته ينقص مما يؤدي إلى الدخول نحو المنطقة B والتي تطبعها حالة تثبيط اقتصادي.

وإذا تمّ الوصول إلى المعدّل 100%، لن يمكن للمكلفين بالضريبة ممارسة أي نشاط اقتصادي خشية استلاب دخولهم.

المطلب السادس
الازدواج الضـــريبي

يعرف الازدواج الضريبي، لدى العديد من مختصي المالية العامة، بمشكلة تعدّد فرض الضريبة على المكلف بأدائها. ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية. وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.

يترجم الازدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول. في هذه الحالة، فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تفادي هذه الظاهرة.

ونظرا لخطورة هذه المشكلة،فإنها حظيت ومازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل السلطات العمومية والباحثين الاقتصاديين. وذلك نظرا للنتائج الخطيرة الناتجة عليها من الناحية الاقتصادية. فبالنسبة للمجال الداخلي،كثيرا ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة.

أما الازدواج الضريبي في إطار القانون الداخلي لدولة معينة، فيتمثل في خضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين متشابهتين أو لهما نفس الموضوع. ويمكن أن يكون الازدواج الضريبي قانونيا كما يمكن أن يكون اقتصاديا.

فالازدواج الضريبي من وجهة النظر القانونية، يتمثل أساسا في خضوع نفس الدخل لنفس المكلّف بالضريبة لأداءها مرتّين.

أما الازدواج الضريبي الاقتصادي، فهو يصف الوضعية التي يتواجد عليها شخصين مختلفين والذين تفرض عليهما ضريبة على أساس نفس الدخل، وهي حالة أزباح الأسهم (شركة ومساهم).

ومما هو جدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف مضبوط ومتفق عليه لوصف هذه الظاهرة. إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه " **فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة**".

ومن التعريف السابق يمكن أن نحاول تحديد الشروط الواجب توفرّها لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي على النحو التالي:

أولا –شروط الازدواج الضريبي:

تتمثل هذه الشروط، بناء على ما ذكرناه، في: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، ووحدة الضريبة المفروضة، ووحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، ووحدة الفترة المفروضة خلالها الضريبة. وسنتطرق لهذه الشروط فيما يلي:

أ–وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلّف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرّة. وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطا للشخص الطبيعي،إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص المعنويين وخاصة الشركات، لكونها ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تلخيص كافة هذه الأفكار والآراء، التي طرحت في هذا المجال، في بعد قانوني وآخر اقتصادي.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا، فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح. وثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين. فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا ؟

ومن وجهة النظر القانونية، لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوفرا، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج ضريبي.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي. فمن الناحية الواقعية و المنطقية، فإن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية. ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي. ويسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج

الاقتصادي، ويقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

ب-وحدة الضريبة المفروضة:

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة، لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة. مع توفر جميع الشروط الأخرى، أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. وقد يوجد بعض الغموض حول المقصود بالتشابه في الضرائب.

ما يجب ملاحظته هو أن النظرية المالية والضريبية لم تضع بعد قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب أو الضرائب من نفس النوع. وإن كانت بعض الدول قد تنبهت إلى ذلك، فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بيانا لما يعتبر من الضرائب متشابها لتفادي أي خلاف في هذا المضمار. كما تلجأ الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية.فمن وجهة النظر القانونية، التي تهتم بالتنظيم التقني والقانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجا ضريبيا، باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني. أما من وجهة النظر الاقتصادية، التي تضطلع بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجا ضريبيا، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئا على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفرض أن هناك ضريبتين متشابهتين تقعان على الدخل، أحدهما تفرض عليه مباشرة، وهي الضريبة على الدخل، والأخرى تفرض على رأس المال، ولكن معدلها منخفض فيقوم المكلف بالضريبة بدفع الأخيرة من دخله دون المساس بأصل رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية، لا يوجد ازدواج ضريبي، باعتبار أن كلتيهما يختلفان من حيث التنظيم التقني والقانوني، فأولهما ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال، بغض النظر عن الوفاء بهما من نفس الوعاء، أي الدخل. أما من الزاوية الاقتصادية، فإنه يوجد ازدواج ضريبي، باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم في نفس الوعاء، أي الدخل، فهما يمثلان عبئا على الدخل، وذلك وفقا للنتيجة النهائية المترتبة عليهما.

ولا ينبغي الخلط بين ازدواج الضرائب والجمع بينها، فكما رأينا من قبل، أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الأحادية، إلا أنها لا تشكل ازدواجا ضريبيا.ذلك أن التعدد هنا يقصد به أنها ضرائب مختلفة تفرض على نفس الوعاء. ومن ثم فلا يوجد ازدواج قانوني أو اقتصادي في هذا الشأن.

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها. فقيام الشخص بنفس الواقعة المنشأة لفرض الضريبة أكثر من مرّة على نفس المادة الخاضعة للضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرّة، ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشأة للضريبة قد تكرّرت أكثر من مرّة، مما يتعيّن معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

جـ - وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:

يتعين بالإضافة إلى الشروط السابقة، كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها محلا للضريبة أكثر من مرة واحدة. أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلّها واحدا. أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مادة مختلفة، فلا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية،كما يدفع ضريبة عن دخله كأجير، وكذلك عن دخله من مهنة حرة. فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة. ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله في مهنة حرة. ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي. أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

د - وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة:

يشترط، أخيرا، لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة الفترة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرّة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن

في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

هذا ويعتبر شرط المدة شرطا مستقلا، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

هذا ويرجع انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدّة أسباب أهمها:

زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي، رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.

رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.

انتشار المشاريع الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.

اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة، للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره لتحديد مقدرته التكليفية.

اختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفائها من الضرائب أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محلية. ومـــن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب كما يلي:

أ – **بالنسبة للدول الدائنة:** فإذا رغبت هذه الدول في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى أموال رعاياها في الخارج تشجيعا لهم على الاستثمار الخارجي.

ب – **بالنسبة للدول المدينة:** تفرض هذه الدول الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الأجنبي للضريبة، بشرط ألا تغالي في ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج.

سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة.

ثانيا– أنواع الازدواج الضريبي:

سنتطرق للازدواج الضريبي من حيث نية المشرع، إلى ازدواج ضريبي مقصود وازدواج غير مقصود. وسنتناول فيما يلي بدراسة كل نوع على حدة:

أ–الازدواج الداخلي و الازدواج الدولي:

يقصد بالازدواج الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أيا كان شكل هذه الدولة. وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة.

وفي الازدواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة، فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتكون ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص

لأي سبب من الأسباب. أو قد تتعدد السلطات الضريبية،كما هو الحال بالنسبة للدول الفيدرالية (ألمانيا مثلا)، حيث من الممكن أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توفرّ الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين. كذلك هو الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلا بفرض نفس الضريبة مرة أخرى. وبذلك فالازدواج إما أن يقع الازدواج الضريبي داخل إقليم الدولة أو يحدث في الخارج بين دولتين أو أكثر. واستنادا إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج الضريبي من حيث مجاله إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي.

كما قد يحدث الازدواج بصورة مقصودة من جانب المشرع أو السلطات المالية أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة. واستنادا إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج الضريبي هنا مرتبط بتعدد السلطات المالية.

أما الازدواج الضريبي الدولي، فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة. وظاهرة الازدواج الضريبي الدولي قد انتشرت في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال بين الدول.

فبعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادي الخاص، بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع وليحل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق و ليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق حرّة.

وعادة، ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية "la souveraineté fiscale"، الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها. وأن هذه السيادة دائما ما تكون مطلقة وغير

محدودة[1]. فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة. فكل دول تتخذ المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، الذي يحقق لها الغرض الذي تسعى إليه. كما أن الدولة، بصدد سنها لتشريعها الضريبي، نادرا ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي.

ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات. فقد يكون لمؤسسة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، وفي نفس الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة. كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم والسندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه،و هكذا يتحقق الازدواج الضريبي.

ب – الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:

قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي وهو الوضع الغالب في هذا الإطار، بهدف تحقيق أغراض معينة تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية. وفي واقع الأمر، يسلك المشرع هذه الطريقة إما لكي يغطي عجزا طرأ على ميزانية الدولة أو لتغطية زيادة النفقات

---

(1) Louis CARTOU : « **Droit Fiscal International et Européen** », Dalloz, 1986, p 13.

بصورة كبيرة أو الرغبة في عدم مواجهة أفراد الشعب برفع معدل الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصدرها، كأن تفرض ضريبة إضافية بمعدل منخفض على رأس المال بحيث تؤدى من الدخل بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، بقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أكثر جدّية، وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى. وإذا كان الازدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصودا من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقق الازدواج الضريبي الداخلي بصورة غير مقصودة. ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع،كما رأينا من قبل. ويكون هنا الازدواج الضريبي اقتصاديا وليس قانونيا. مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون له أداء نفس الضريبة.

أما الازدواج الضريبي الدولي فنادرا ما يكون مقصودا. ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة السابق ذكره، واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى.

وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصودا، فإن الغاية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية. فقد تتعمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، و ذلك للعمل في الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج. أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن

الاستثمارات، وذلك رغبة في الحدّ من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في البلاد.

ثالثا – وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:

يحقق الازدواج الضريبي على المستويين، الداخلي والدولي، آثارا ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام، إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية السالف الذكر. وهذا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة. وقد قدم الواقع العلمي ما يثبت صحة هذا القول. مثال ذلك حالة شركة تقوم بمباشرة نشاطه خارج إقليم الدولة التي يقيم فيها، فتطالبه السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح تقدر بـــ 30% في الأولى و40% في الثانية أي ضريبة كلية تقدر بـــ70 % على هذه الأرباح، أي أنها مسّت جزءا كبيرا من أرباحه المحققة، و غيرها من الحالات الأخرى المشابهة.

زيادة على ذلك، أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية[1].

و إزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها،فقد حاولت الدول، بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي، تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سنها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة.

(1) INTERNATIONAL MONETARY FUND, Fiscal Affairs Department : « Guidlines for Fiscal Adjustment », Washington D.C., p 28.

أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي، فإن مكافحته تتم بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية. فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها. أما الاتفاقيات الدولية،فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية و الجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل. وقد اتسع نطاق هذه المعاهدات الدولية وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي:

أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.
أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وأن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.

أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.

أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.

أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.

أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.

أن يكون فرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

رابعا – الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر:

تتكون الشبكة الجزائرية للاتفاقيات الجبائية إلى غاية 01 جانفي 2003، من ثمانية (09) اتفاقيات سارية المفعول والخاصة بالضرائب على الدخل. أما فيما يتعلق الاتفاقيات الخاصة بالنقل الجوي و/أو البحري، قامت الجزائر بالتوقيع على سبعة (07) اتفاقيات من هذا النوع،كما تجدر الإشارة إلى وجود 30 اتفاقية موقع عليها (أنظر الجدول رقم 7 و8).

لقد تطورت هذه الشبكة بوتيرة منتظمة نسبيا منذ بداية التسعينات. لكن المعطيات المتوفرة توضح أن الشبكة الجزائرية مازالت متأخرة مقارنة مع نظيراتها في تونس و المغرب.

توضح الدراسة الأولية للاتفاقيات الموقعة مؤخرا والاتفاقيات الموجودة في مرحلة التفاوض أو المصادقة ، فتح مجال التعاون الضريبي المتبادل مع البلدان العربية وكذلك البلدان الآسيوية، مما يظهر اهتمام هذه الدول برغبتها في استثمار رؤوس أموالها في الجزائر.

كذلك، يجب أن نشير إلى أن هذا التطور النسبي الحاصل سببه الإصلاح الجبائي الذي تم إدخاله في بداية سنوات التسعينيات من جهة، والرؤية الجديدة للاتفاقيات الدولية الجبائية المتأثرة إلى حدّ بعيد

بأفكار وتحاليل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) وبتعاظم، خلال السنوات الأخيرة، ظاهرة عولمة الاقتصاد.

في الوقت الحالي، تعمل الاستراتيجية الاقتصادية الجزائرية على تشجيع تدفقات الاستثمارات الأجنبية نحو البلاد، لهذا فالسلطات العمومية تمارس سياسة اتفاقيات جبائية دولية متفتحة اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر، كمنح معدل مخفض للاقتطاع من المنبع على أرباح أسهم "الشركة الأم-الفروع".

بالطبع، تقود الاتفاقيات الجبائية الدول إلى التخلي أو الحدّ من بعض الضرائب، لأن الإبقاء على العمل بطريقة الاقتطاع من المنبع المنصوص عليه في التشريع الجبائي الوطني عند مستويات مرتفعة، المطبق على تدفقات الدخول الإجمالية، تكون بمثابة عامل مثبطّ لجزء كبير من الاستثمار الأجنبي. لهذا، يمكننا أن نقول أن الاتفاقيات الجبائية تعمل على ضمان الإيرادات الجبائية للدول:

بتدعيم فرض الضرائب على المقيمين، مقابل الحدّ من فرض الضرائب على المنبع؛

بوضع قيد العمل آليات للتعاون بين الدول لتجنب التهرب والغش الضريبيين الدوليين.

الجدول رقم7 : المعاهدات الجبائية ذات البعد العام الموقعة من طرف الجزائر.

الدولة	تاريخ التوقيع
أثيوبيا	26 ماي 2002
الأردن	16 سبتمبر 1997
أكرانيا	14 ديسمبر 2002
إندونيسيا	28 أفريل 1995
اتحاد المغرب العربي	23 جويلية 1990
إسبانيا	07 أكتوبر 2002
إيطاليا	03 فيفري 1991
الإمارات العربية المتحدة	24 أفريل 2001
البحرين	11 جوان 2000
البرتغال	10 مارس 1997
بلجيكا	15 ديسمبر 1991
بلغاريا	25 أكتوبر 1998
بولونيا	31 جانفي 2000
تركيا	02 أوت 1994
تونس	09 فيفري 1985
جنوب إفريقيا	28 أفريل 1998
رومانيا	28 جوان 1994
سلطنة عمان	09 أفريل 2000
سوريا	14 سبتمبر 1997
فرنسا	17 أكتوبر 1999
الفيتنام	06 ديسمبر 1999
قطر	05 أوت 1998
كندا	28 فيفري 1998
كوريا الجنوبية	24 نوفمبر 2001
لبنان	26 مارس 2002
ليبيا	19 جوان 1988
مالي	31 جانفي 1999
مصر	17 فيفري 2001
المغرب	25 جانفي 1994
النيجر	26 ماي 1998
الهند	25 جانفي 2001
اليمن	29 جانفي 2002

المصدر: وزارة المالية، 2003.

الجدول رقم 8: الاتفاقيات الجبائية البحرية و الجوية الموقعة من طرف الجزائر.

الدولة	تاريخ التوقيع	رقم و تاريخ مرسوم المصادقة	رقم الجريدة الرسمية	الملاحظات
سويسرا	17 مارس 1972	72-32 المؤرخ في 1972/07/27	1972/66	جوي
بلجيكا	30 ماي 1981 11 جانفي 1983	81-246 المؤرخ في 1981/09/12 83-424 المؤرخ في 1983/07/03	1981/37 1983/29	جوي بحري
بريطانيا العظمى	27 ماي 1981	82-446 المؤرخ في 1982/12/11	1982/51	جوي
تشيكوسلوفاكيا سابقا	18 جوان 1985	متضمنة من طرف القانون رقم 8/ 08 المؤرخ في 1987/02/03 والمصادق عليها من خلال المرسوم رقم 87-54 المؤرخ في 02/24/ 1987	6 و 9 /1987	جوي
الاتحاد السوفياتي سابقا	11 جوان 1983	89-31 المؤرخ في 1989/03/14	1989/11	جوي
المملكة العربية السعودية	09 جوان 1988	89/133 المؤرخ في 1989/08/01	1989/31	جوي



الفصل الرابع
القـــروض الــعـــامة

يعتبر القرض العام من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهو من الإيرادات الائتمانية. فقد تحتاج الدولة إلى تغطية نفقاقما المتزايدة، بعد أن تكون قد استنفذت كافة إيراداقما العادية، فتلجأ إلى اقتراض المبالغ التي تحتاجها لتستكمل بها إيراداقما العادية المتحصل عليها أملاك الدولة والرسوم و الضرائب.

تعتبر القروض العامة، موردا من موارد الدولة التي لا تتصف بالدورية والانتظام. بل وتعتبر من وجهة نظر الفكر التقليدي موردا غير عادي تلجأ إليه الدولة بصورة استثنائية بحتة، من أجل تغطية نفقات غير عادية.

وتلجأ الدولة عادة إلى القروض العامة في حالتين أساسيتين:
عند وصول الضرائب إلى مستوى أمثل، بمعنى أن القدرة التكليفية الوطنية أو ما تعرف بالطاقة الضريبية الوطنية، قد استنفذت، فلا تستطيع الدولة أن تفرض المزيد من الضرائب، وإلا ترتب على ذلك آثار اقتصادية بالغة الخطورة تتمثل في تدهور النشاط الاقتصادي ومستوى المعيشة.

في حالة عدم وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، أي قبل استنفاذ المقدرة التكليفية الوطنية، ولكن فرض المزيد من الضرائب

يتبعه ردّة فعل شديدة واستياء عامّ من جانب المكلفين بها. إذ أن الضرائب من هذا المنحى لها حدود من طبيعة اقتصادية ومن طبيعة نفسية، تضع قيدا على قدرة الدولة في الالتجاء إليها.

ومعنى ذلك، أن القرض يشكل وسيلة فعالة في حوزة الدولة لتعبئة الادخار الذي لا تستطيع الضريبة الحصول عليه، وأنه يشكل وسيلة لتوزيع العبء المالي بين المقرضين والمكلفين.

ولا تعدّ القروض العامة أداة تمويلية فحسب، بل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية في كثير من الأحيان. ولذا فإنه ينبغي على الدولة استخدامها بحذر شديد لخدمة الأغراض الاقتصادية للدولة، نظرا لثقل عبئها على الاقتصاد الوطني.

لهذا سنقوم بدراسة ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة (**المبحث الأول**) ثم نتطرق للتنظيم التقني للقروض العامة (**المبحث الثاني**) لنأتي بعدها لتفسير الآثار الاقتصادية للقروض العامة (**المبحث الثالث**).

المبحث الأول
ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة

تعبر كلمة قرض أساسا عن "الثقة في التسديد"[1]، والقرض العمومي يعبر بالتالي عن الثقة في قيام الدولة بتسديد مستحقاتها. وحتى في العلاقات الخاصة ،عندما يقوم شخص، المقرض، بالالتزام بوضع تحت

(1) C.-D.ECHAUDEMAISON :Op cit, p 101.

تصرف شخص آخر مبلغا من المال، المقترض، بسبب الثقة الموجودة بينهما، وهو نفس الشيء الذي يمكن قوله فيما يخص القرض العمومي، يقوم المقرضون بتقديم مبالغ مالية للدولة مادام أنها "شخصية أمينة"[1]. لهذا سنقوم بتعميق البحث في تعريف القروض العامة (**المطلب الأول**) والتطرق للتقسيمات المختلفة للقروض العامة (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول
ماهية القروض العامة

يمكن تعريف القروض العامة بأنها " **المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير، مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها وبدفع الفوائد مدة القرض وفقا لشروطه**".[2]

ومن تحليل هذا التعريف يمكن أن نكتشف أوجه التشابه والاختلاف بين كل من القرض والضريبة باعتبارهما من مصادر الإيرادات العامة للدولة.فهذه الأخيرة التي تحصل على القرض العام، من خلال قيام سوق السيولة النقدية الداخلي أو الخارجي بوضع مبالغ مالية تحت تصرفها، هذين السوقين اللذين يتكونان أساسا من أشخاص طبيعية أو معنوية كالبنوك والهيئات الخاصة أو العامة في الداخل أو الدولية وقد يكون من الدول الأخرى في الخارج. والدولة هنا تلتزم برد هذا المبلغ بل ويستحق عليه فائدة متفق عليها منذ البداية .

(1)L.TROTABAS, opcit, page 273 .

(2) حسين مصطفى حسين،مرجع سابق،صفحة 61.

ويمكن إيجاز أوجه التشابه بين كل من القرض والضريبة على النحو التالي :

ــ أن القرض العام يعتبر موردا من موارد الدولة، وهو بذلك يتشابه مع الضريبة التي هي من أهم الموارد العامة على الإطلاق، كما بينا ذلك سابقا .

ــ أن الأشخاص الطبيعية أو المعنوية، هم الذين يتحملون عبء كل منهما. الأمر واضح بالنسبة إلى الضرائب، أما بالنسبة للقرض فيتحمله دافع الضرائب في نهاية المطاف. وتفسير ذلك أن الدولة عندما تقترض تقوم بإدراج قيمة القرض في جانب الإيرادات بالميزانية العامة، ولما تقرر الدولة الوفاء به تقوم بتسجيله في جانب النفقات بالميزانية. وعندما تضعه في جانب النفقات فلا بد للدولة من البحث عن **مورد** تحصل منه على **إيراد** يغطي هذه النفقات.وهذا المورد ليس سوى **فرض ضريبة جديدة** أو **رفع معدل ضريبة قائمة** بالفعل، مما يعني في التحليل الأخير أن الذي يتحمل عبء القروض العامة النهاية هم المكلفون بالضريبة .

ــ إن كل من القرض العام والضريبة يستلزم صدور قانون خاص بهما.

أما أوجه الاختلاف فتتمثل في:

ــ إن الضريبة تدفع بصورة نهائية، إذ لا تلتزم الدولة بردها للأفراد، كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها، أم القرض العام فإن الدولة تلتزم برده مع فوائده طبقا للنظام القانوني المنظم لإصدار القرض.

ـــ إن الضريبة تدفع جبرا بموجب السلطة السيادية للدولة، ولذلك فإن الضريبة تعد من الموارد السيادية للدولة. أما القرض فالمبدأ العام أنه يدفع بصورة اختيارية من جانب المقرض، رغبة منه في استثمار أمواله وتغذية موارد الدولة، ويعد القرض الإجباري صورة استثنائية عن القاعدة العامة.

ـــ إن حصيلة الضريبة لا تخصص نحو إنفاق في مجال معين، استنادا إلى مبدأ عدم تخصيص الإيرادات العامة لوجهة محددة. أما حصيلة القرض العام فإنها تخصص لإنفاق معين، يحدده القانون ، وفقا للظروف التي تتطلب عقد القرض.فقد يعقد القرض لسد العجز الطارئ في ميزانية الدولة أو لتمويل اقتناء تجهيزات معينة، أو للقيام بمشروع إنتاجي وطني.

المطلب الثاني
تقسيمات القروض العامة

يمكن تقسيم القروض العامة استنادا إلى عدة معايير: فمن حيث حرية الاكتتاب في القرض يمكن تقسيمها إلى قروض اختيارية وإجبارية ، ومن حيث مصدرها إلى قروض داخلية وخارجية أومن حيث أجلها إلى قروض مؤبدة وقروض مؤقتة ، وسنتطرق لها كالتالي:

أولا – من ناحية حرية المكتتب في المساهمة:

تقسم القروض لهذا المعيار إلى قروض اختيارية وقروض إجبارية، ويعتبر القرض اختياريا إذا أقبل عليه طواعية واختيارا، أما إذا ألزم بذلك فالقرض إجباري.

أ-القروض الاختيارية:

تقول القاعدة العامة أن القرض يكون اختياريا ، إذ يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه، وفقا لظروفهم المالية والاقتصادية، وبالمقارنة بين الفائدة التي يحصلون عليها من سندات القرض، وتلك التي يحصلون عليها من فرض الاستثمار الأخرى. ومن ثم فإنهم يقررون الاكتتاب من عدمه في ضوء مصلحتهم الخاصة في المقام الأول. فالدولة، في هذا الصدد، لا تستخدم سلطتها السيادية في عقد القرض .

ب-القروض الإجبارية:

إن الخروج عن هذه القاعدة، قد تضطر الدولة إلى عقد القروض الإجبارية، حيث تمارس سلطاتها السيادية بشأنها، فلا يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه. بل يجبرون عليه، وفقا للأحكام التي يقررها القانون. ومما هو جدير بالذكر، إن القرض قد يبدأ اختياريا وينتهي إجباريا، كما في حالة قيام الدولة بتأجيل موعد استحقاق القرض بإرادتها المنفردة، دون الحصول على موافقة المكتتبين فيه .

وتلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية في الحالات التالية:

1 - في حالات ضعف ثقة المواطنين في الدولة[1]، بحيث لو تركت القروض اختيارية لعزف المواطنين عن الاكتتاب فيها. ويكون

---

(1) كمثال، ما لجأت إليه إيطاليا عام 1942 من عقد قرض إجباري يلتزم الملاك العقاريين بالاكتتاب فيه بنسبة 5% من قيمة عقاراتهم سواء كانت عقارات زراعية أو مبنية أو مصانع، وتحسب هذه النسبة على الأساس المعمول به فيما يتعلق بالضرائب العقارية .

هذا عادة في فترات عدم الاستقرار الاقتصادي أو الأزمات، حيث يشعر الأفراد بعدم الطمأنينة تجاه الدولة وقدرتها على الوفاء بالقرض أو الفوائد المستحقة عليه. ولذلك فلا تجد الدولة مفرا أمامها سوى فرض القروض الإجبارية لضمان الحصول على المبلغ التي تحتاج إليه.

2 ـ في حالات التضخم حيث يرتفع مستوى الأسعار، نتيجة تدهور قيمة النقود، وعدم قدرتها على اقتناء ما يحتاجه الفرد من سلع وخدمات. ولذلك فإن الدولة لا تجد مفرا من فرض القروض الإجبارية، من أجل امتصاص أكبر قدر من الكتلة النقدية الفائضة، للحد من آثار التضخم الضارة بالاقتصاد الوطني.

وما تجدر الإشارة إليه، أن عقد القرض الإجبارية وآثارها السيئة في كثير من الأحيان على المقرضين، ولذلك فإن اللجوء إليها يتم في أضيق نطاق ممكن وفي حالات الضرورة القصوى. وقد تفضل الدولة، في كثير من الأحيان، اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد بدلا من عقد القروض الإجبارية .

ثانيا – من ناحية مصدرها المكاني :

وهنا يمكن التفرقة بين القروض الداخلية و القروض الخارجية.

أ – القروض الداخلية:

يطلق على القروض الداخلية. القروض الوطنية، حيث يكتتب فيها من جانب الوطنيين أو المقيمين على إقليم الدولة. سواء كانوا أشخاصا طبيعية أو معنوية. فالسوق الداخلي هو الذي يغطي هذا القرض. وبناء على ذلك، فإن القروض الداخلية تستلزم توفر المدخرات

الوطنية الكافية لتغطية مبلغ القرض. كما يشترط أن يكون حجم الفائض من هذه المدخرات أكبر من حاجة السوق الداخلي للاستثمارات الخاصة .

المعروف اقتصاديا أن الشخص يفضل عادة استثمار أمواله ومدخراته في شكل الاكتتاب في القروض العامة إلا إذا كان هناك فائض في مدخراته عن حاجة الاستثمارات الخاصة .

وكما أوضحنا من قبل فإن القروض الداخلية غالبا ما تستخدم في تحقيق أغراض وطنية مثل تغطية نفقات حرب أو تمويل مشاريع التعمير والبناء نتيجة ما دمرته الكوارث الطبيعية، أو الوفاء بدين خارجي على الدولة. وفي مثل هذه الحالات لا يحقق القرض أية مزايا للمكتتبين فيه ، نظرا لأن الدولة قد تقرر دفع فوائد بسيطة عنه أو تقرر عدم دفع أية فوائد على الإطلاق.

وإذا كانت الادخارات الوطنية غير كافية لتغطية مبلغ القروض ، كما في حالات الحروب والأزمات الاقتصادية، فإن الدولة تلجأ إلى الادخارات الأجنبية أي إلى القروض الخارجية .

ب – القروض الخارجية:

القروض الخارجية هي التي يكتتب فيها الأشخاص، الطبيعي والاعتبارية، المقيمون خارج إقليم الدولة، فالسوق الخارجي هو الذي يغطي هذا القرض.

كما تلجأ الدولة للقروض الخارجية بسبب عدم كفاية الادخار الوطني، فإنها قد تلجأ إليها من أجل الحصول على العملات الأجنبية لتغطية العجز في ميزان مدفوعاتها .

وفي القروض الخارجية، تتجه الدولة إلى الادخار الأجنبي في الدولة الأخرى. ولذلك فإن الدولة المقترضة تلتزم بتوفير العديد من الضمانات والمزايا إلى المقرضين فيما يخص تسديد القرض الخارجي إلى قرض داخلي قبل حلول أجله، وذلك بعد أن تتحسن ظروفها الاقتصادية، فيقوم رعايا الدولة بشراء سندات القروض من الدائنين المقيمين في الخارج. كما قد يتم تحويل القروض الداخلية إلى قروض خارجية وهذا ببيع سندات القروض إلى أشخاص مقيمين في الخارج.

ويختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي من عدة أوجه:

ـــ لا يمثل القرض الداخلي أي زيادة على إجمالي الثروة لصالح الدولة . فهو ينقل جزء من هذه الثروة من جانب المكتتبين إلى جانب الدولة.أما القرض الخارجي فإنه يحقق زيادة فعلية في الثروة الوطنية الإجمالية، فهو ينقل جزء من الثروة الخارجية إلى الثروة الوطنية. ويترتب على هذا الاختلاف أن القرض الداخلي لا يؤدي إلى زيادة القدرة الشرائية المتداولة في الداخل، ويمثل عائقا أمام الاستثمارات الخاصة ومنافسا للقروض الخاصة. ويقتصر دوره على إعادة توزيع القدرة الشرائية بين فئات المجتمع المختلفة، مما يترتب عليه أيضا إعادة توزيع الدخل الوطني، أما القرض الخارجي فإنه يؤدي إلى زيادة في القدرة الشرائية المتداولة، كما أنه لا يعيق الاستثمارات الخاصة ولا يعد منافسا للقروض الخاصة.

وأخيرا، فإن عبء تسديد القرض الداخلي وفوائده يقع على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة دون أن يؤثر على حجم الثروة الوطنية، فهو ينقل جزء منها من الدولة إلى المكتتبين في داخل الدولة أما القرض الخارجي فإن عبء تسديده وفوائده رغم وقوعه على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة، يؤثر على حجم الثروة الوطنية بالنقصان حيث ينقل جزء منها من داخل الدولة إلى خارجها في دولة أخرى .

2 ــ أن القرض الداخلي لا يؤثر على سعر الصرف أو ميزان المدفوعات، لأنه يتم بالعملة الوطنية. أما القرض الخارجي فلكونه يتم بالعملة الأجنبية، فإنه يؤثر على الاقتصاد الوطني بصورة عامة، كما في حالة وجود عجز في ميزان المدفوعات للدولة المقترضة أو في حالة قلة رصيد الدولة المقترضة من العملات الأجنبية مما يساعد على دفع عجلة النمو الاقتصادي فيها .

3 ــ يحمل القرض الداخلي الاقتصاد الوطني عبء الادخار الذي يمثله أي عبء الحرمان من الاستهلاك مما يمثل عبئا إضافيا على الجيل الحاضر. أما القرض الخارجي فإن يعفي الجيل الحاضر من عبء هذا الادخار.

4 ــ يختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي، في كون هذا الأخير قد يؤدي إلى نتائج سياسية خطيرة فمن الجائز أن تتدخل الدولة الأجنبية المقرضة في الشؤون الداخلية للدولة المقترضة، الاقتصادية والسياسية، وبصورة خاصة عندما تكون الدولة المقترضة ضعيفة و لم تراع القواعد المالية السليمة في عقد يسمح للدولة المقترضة (الأجنبية) بالتحكم الاقتصاديَ وفرض السيطرة على الدولة المقترضة.

ثالثا – من حيث أجل القروض:

تنقسم القروض وفقا لهذا المعيار إلى قروض محددة الأجل و هي القروض المؤقتة، وأخرى غير محددة الأجل و تدعى بالقروض المؤبدة.

أ–القروض المؤبدة

يقصد بالقروض المؤبدة تلك التي لا تحدد الدولة أجلا للوفاء بها، مع التزامها بدفع الفوائد المستحقة عليها طوال فترة القرض إلى أن يتم الوفاء به .

وفي حقيقة الأمر، أن هذه الصفة، التأبيد، هي حق للدولة فقط دون المكتتبين. فيكون للدولة بمقتضاها وبإرادتها المنفردة تحديد تاريخ الوفاء، دون أن يكون للمكتتب حق مطالبتها باسترداد قيمة القرض.

وإذا كانت القروض المؤبدة تتميز بأن الدولة تكون لها الحرية في تحديد الوقت الأكثر ملائمة لظروفها الاقتصادية والمالية للوفاء به كأن تنتظر إلى أن يحدث فائض في ميزانيتها. إلا أنه يعاب عليها أن الدولة قد تستخدم هذه الحرية بصورة تضر بالاقتصاد الوطني. فمن الناحية الواقعية، ستحاول الدولة دائما تأجيل دفع مبلغ القرض باستخدام هذه الرخصة، مما يترتب عليه تراكم الديون عليها وتزايد أعباء الفوائد المدفوعة عنها وهو ما يؤثر في النهاية على الاقتصاد الوطني بالسلب.

ب-القروض المؤقتة:

أما القروض المؤقتة فهي تلك التي تحدد الدولة موعدا معينا للوفاء بها وتلتزم به أمام المكتتبين في القرض، حتى لو لم يكن هذا الميعاد ملائما لظروفها الاقتصادية والمالية، وهو ما يجنبها هذا العبء في موعده، فتزداد ثقة الأفراد المكتتبين في الدولة، ويمكنها ذلك من عقد قروض أخرى بصورة متتالية. هذا ويمكن تقسيم القروض المؤقتة من حيث الأجل إلى :

1 – القروض قصيرة الأجل :

وتعرف هذه القروض بالقروض السائرة أو العائمة[1]. وتصدر الدولة هذه القروض لمدة لا تتجاوز في أغلب الأحيان السنتين، من

(1). TROTABAS :opcit,page 289.

أجل الوفاء باحتياجاتها المؤقتة خلال السنة المالية .وتسمى السندات التي تصدر بها هذه القروض بأذونات الخزينة وغالبا ما تلجأ الدولة إلى إصدارها لمواجهة العجز الموسمي في الميزانية ، وهو العجز الذي يحدث نتيجة تأخر الحصول على بعض الإيرادات المقررة في الميزانية، وخاصة الضرائب .فتضطر الدولة إلى إصدار أذونات الخزينة لمدة عدة أشهر ، وتقدمها للبنك المركزي أو البنوك التجارية مقابل الحصول على قيمتها.

وفي هذه الحالة تؤدي أذون الخزينة إلى زيادة الكمية النقدية المطروحة في التداول ، إما عن طريق الإصدار الحديد الذي يقوم به البنك المركزي ، أو عن طريق توسيع البنوك التجارية في منح الائتمان ، أي في خلق الأوراق المالية. وبالإضافة إلى ذلك ، فقد يقدم الجمهور على شراء هذه الأذون، والتي عادة ما تكون قابلة للخصم لدى البنوك . وعند وصول حصيلة الإيرادات المنتظرة، تقوم الدولة بتسديد قيمة هذه الأذون للمكتتبين فيها.

2 – القروض متوسطة وطويلة الأجل:

يقصد بالقروض متوسطة وطويلة الأجل تلك القروض التي تعقد لمدة تزيد على سنتين وتقل عن عشرين عاما ويطلق على هذين النوعين "القروض المثبتة".

وتعقد الدولة أيا من هذين النوعين لتغطية عجز دائم أو طويل الأجل في الميزانية العامة، بحيث لا تكفى الإيرادات العادية الخاصة بالسنة المالية لتغطيته. والوفاء بهذا القرض يتم إما في موعد معين تحدده الدولة من تاريخ الإصدار، وإما في خلال فترة ممتدة بين تاريخين .

ومثال الحالة الأولى أن تقترض الدولة مبلغا قدره 100 مليون دينار على أن تقوم بسداده بعد عام من تاريخ القرض أما الحالة الثانية فتلتزم الدولة نفسها بالوفاء بالقرض فيما بين عام 1999 وعام 2005 مثلا، ويبدو أن موعد الوفاء الأخير أكثر ملائمة لسداد مبلغ القرض إذ يسمح هذا الموعد للدولة بالوفاء بالقرض تدريجيا مما يؤدي إلى تخفيف عبء القرض قبل حلول أجل استحقاقه النهائي .

ومما هو جدير بالذكر أن الدول لا تتقيد بمراعاة تلك التقسيمات العلمية عند تسمية القروض التي تصدرها بالنظر إلى أجلها.

المبحث الثاني
التنظيم التقني للقروض العامة

تستلزم القروض العامة، منذ إصدارها إلى غاية الوفاء بها، عدة إجراءات قانونية وتنظيمات تقنية تتصل بعملية إصدار القرض وشروطها وأساليبها وانقضائها. وهذا ما يعرف بالتنظيم التقني للقروض العامة. وسنتعرض إلى طريقة إصدار القرض العام (**المطلب الأول**) إلى غاية انقضائه (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول
إصدار القرض العام

يقصد بإصدار القرض العام "**العملية التي بمقتضاها تحصل الدولة على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح سندات، يقوم الأفراد بالاكتتاب فيها وفقا للشروط التي ينص عليها التشريع الساري المفعول**"[1]

(1) TROTABAS :opcit, page 284.

ونظرا لأهمية إصدار القرض العام ، فإنه يتطلب صدور قانون خاص به من طرف السلطة التشريعية في الدولة. ويرجع ذلك إلى أن خدمة هذه القروض من دفع الفوائد والوفاء بقيمتها يتم من حصيلة الضرائب، كما أوضحنا سالفا. وبما أن الضريبة تفرض بقانون فإن القرض يجب هو الآخر أن يصدر بقانون، إلا أن قانون إصدار القرض العام هو مجرد قانون شكلي، حيث يتضمن موافقة السلطة التشريعية على قيام الحكومة بإصدار قرض عام بمبلغ معين وطبقا لشروط معينة، وعلى أساس منح مجموعة من الضمانات والمزايا للمكتتبين فيه تشجيعا لهم على الاكتتاب في سندات القرض. أما ما يتعلق بالأوضاع القانونية، مثل طريقة الإصدار وسعر الفائدة فإنه يترك للدولة أمر تحديده وفقا لظروفها. وإذا كان هذا ينطبق على القروض الاختيارية فإن الوضع يختلف تماما في القروض الإجبارية. إذ يشترط لإصدارها أن يحدد القانون كافة الأوضاع والشروط القانونية المتعلقة بإصدارها.

وقد دارت نقاشات بشأن تحديد التكييف القانوني لعملية إصدار القرض. فجزء من النظرية ترى أنه يعتبر عقدا من عقود القانون العام ينجرّ عليه مراكز قانونية لكل من الدولة والأفراد المكتتبين فيه. ويبرر أصحاب هذا الرأي قولهم على أساس أنه، بالرغم من أن الدولة تستقل وحدها بتحديد الشروط المتعلقة بالقرض، إلاّ أن للأفراد حرية مطلقة بشأن الاكتتاب فيه من عدمه وذلك فيما يتعلق بالقروض الاختيارية .

ويترتب على هذا التكييف أن الدولة يجب عليها أن تلتزم بشروط العقد والحالات التي قررتها من البداية، كما أنها لا تملك صلاحية المساس بهذه الشروط أو تغييرها بإرادتها المنفردة، بل يجب أن تحصل على موافقة المكتتبين فيه، وذلك حماية لهم من أي ضرر قد يلحق بهم من جراء هذا التغيير.

ويتجه تيار نظري آخر، أن إصدار القرض العام يعد عملا سياديا ويبرر أنصار هذا الرأي أنه عند قيام الدولة بإصدار القرض تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة في المجالات السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية. وهذا الرأي في حقيقة الأمر يشرح لنا حق الدولة في التدخل وتغيير شروط القرض بإرادتها المنفردة باعتباره عنصرا من عناصر السيادة.

ورغم ما قد ينطوي عليه الرأي الأخير من منطق إلا أنه يؤدي إلى تذويب الثقة في الدولة ومن ثم إضعاف ائتمانها إذ سيعزف الأفراد عن الاكتتاب في القروض العامة التي تصدرها مستقبلا خشية استخدامها لسلطتها السيادية في مواجهتهم، مما قد يضر بمصلحتهم الخاصة[1].

شروط إصدار القرض العام:

يتضمّن نظام إصدار النقاط التالية:

أ – قيمة القرض العام: ويقصد به المبلغ الذي يصدر به وقيمة هذا المبلغ إما أن تكون محددة عند البداية وهو ما يسمّى بالقرض محدّد القيمة، وإما أن تكون غير محددة وهو ما يعرف بالقرض غير محدد القيمة.

فالقرض المحدد القيمة هو المبلغ الذي تحدده الدولة مسبقا وتقوم بإصدار سندات بقيمته ويتوقف الاكتتاب عند بلوغ هذا المبلغ . وفي حالة زيادة المبلغ المكتتب به عن المبلغ المحدد سلفا فإن الدولة

(1) د.سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق،صفحة 252.

تتدخل بتخفيض القيمة التي طلب كل فرد الاكتتاب بها . وقد يتم هذا التخفيض إما عن طريق تخفيض القيمة الاسمية للسند بإتباع طريقة حسابية واحدة تطبق على كافة المكتتبين في سندات القرض أو عن طريق مراعاة مصلحة صغار المكتتبين،بعدم تخفيض قيمة الاكتتابات التي تقل عن مبلغ معين وبذلك فان التخفيض يتم بالنسبة لاكتتابات مرتفعة القيمة.

أما **القرض غير محدّد القيمة** فقد تدعو الدولة الأفراد إلى الاكتتاب في مبلغ غير محدد المقدار، على أن تقوم الدولة بتحديد تاريخ معين ينتهي الاكتتاب بنهايته وبذلك فإن مقدار القرض يتحدّد بحلول هذا التاريخ وغالبا ما تلجأ الدولة إلى القرض غير محدّد القيمة، في الحالات التي تحتاج فيها إلى الحصول على مبالغ كبيرة لتغطية أزمة أو كارثة معينة، مثل أوقات الحروب أو الكوارث .

ب – أنواع سندات القرض:

قد تأخذ القروض العامة شكل سلفيات أو تسهيلات مالية تقدمها البنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية للدولة.كما قد تأخذ شكل سندات حكومية تصدرها الدولة وتقوم بطرحها في عملية الاكتتاب العام .

وتأخذ هذه السندات أشكالا ثلاثة:

1 - السندات الاسمية: وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالكها في سجل خاص للدين يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسلم إليه شهادة باسمه تثبت حقه تجاه الدولة. وتعتبر تلك الشهادات نفسها هي السندات الاسمية .

ويترتب على ذلك،أن انتقال ملكيتها يتطلب تعديل البيانات الواردة في الشهادة والسجل، وإستبدال اسم المالك الجديد محل اسم المالك القديم وبدون هذه الاجراءات فلا يعتد بنقل ملكيتها قبل الدولة باعتبارها المدين بقيمة السند.

ومما هو جدير بالذكر أن فوائد هذه السندات لا تدفع إلا للاسم الثابت فيها أو من ينوب عنه قانونا وهي بذلك تمثل حماية لمالكها ضد خطر الضياع أو السرقة وإن كانت يعاب عليها بطئ تداولها .

2 - **السندات لحاملها:** فهي تلك السندات التي لا يقيد اسم مالكها في سجل خاص، بل القاعدة أن حائز السند هو مالكه.

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتم بمجرد نقلها من شخص إلى آخر بالمناولة اليدوية، دون حاجة لإجراء أي قيد أو أي إجراء قانوني معين. وعادة ما تلحق بهذه السندات قسائم أو كوبونات قابلة للانفصال عن السند الأصلي، يعبر كل منها عن الفائدة المستحقة في تاريخ معين.

وتدفع الفوائد عن طريق تقديم القسيمة أو الكوبون المحدد فيه التاريخ المقرر لكل فائدة في موعده، بغض النظر عن شخصية حامله أو حائزه، باعتبار أن الحيازة في المنقول سند الملكية.

وتمتاز السندات لحاملها بسهولة تداولها دون أي إجراءات شكلية أو قانونية،إلا أنه يعاب عليها، الخطر الذي قد يلحق بمالكها في حالة الضياع أو السرقة.

3 – السندات المهجنة أو المختلطة: وتأخذ هذه السندات شكلا وسطا بين السندات الاسمية والسندات لحاملها. فهي تقترب من السندات الاسمية في ضرورة قيد اسم المكتتب فيها في سجل خاص، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد تغيير البيانات الواردة في السجل وتقترب من السندات لحاملها بالنسبة لتحصيل الفوائد، فدفعها يتم لحاملها بعد تقديم الكوبونات، بغض النظر عن شخصية هذا الحامل، وهذا النوع يجمع بين مزايا وعيوب كل من السندات الاسمية ولحاملها السالف توضيحها.

جـ – اختيار طريقة الاكتتاب:

يمكن للدولة أن تلجأ إلى عدة طرق تقنية مختلفة في سبيل الاكتتاب في السندات الحكومية، ويمكن أن تحدّد هذه الطرق على النحو التالي:

1- الاكتتاب العام المباشر: وتتمثل هذه الطريقة في قيام الدولة بعرض سندات حكومية مباشرة إلى الجمهور للاكتتاب فيها، مع تحديد موعد بداية الاكتتاب ونهايته، والشـــروط والمزايا التي تمنح للـــمكتتبين.

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة مبالغ العمولة التي يتقاضاها الوسطاء،كالبنوك مثلا، ويترتب على ذلك منع احتكار كبار الرأسماليين بسندات القرض. ويشترط لنجاح هذه الطريقة أن يتوفر لدى الجمهور الثقة الكافية في مالية الدولة. ومع ذلك فإن لهذه الطريقة مخاطرها، أهمها مخاطر عدم تغطية القرض ، مما يضعف الثقة في الدولة، ولذلك فعادة ما تفضل الدولة طريقة الاكتتاب عن طريق البنوك أو البيع في البورصة.

2 – الاكتتاب عن طريق البنوك: وفي هذه الحالة تلعب البنوك دور الوسيط في تغطية القرض. عن طريق قيام الدولة ببيع سنداقما إلى البنوك مقابل عمولة تحصل عليها، تتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض والمبلغ الذي تدفعه للدولة عند شراء السندات. وتقوم البنوك ببيعها إلى الأفراد الراغبين في اقتناء هذه الأوراق المالية، على أن تحتفظ لديها بالسندات التي لم تتمكن من تصريفها في السوق.

وتلجأ الدولة في بيع سندات القرض للبنوك،إلى الممارسة أو المزايدة .فيتم بيع القرض لمن يرسو عليه المزاد أو للبنك الذي يقدم أفضل الشروط.

وتتميز هذه الطريقة أن الدولة تضمن تصريف جميع السندات وحصولها على حصيلة القرض على وجه السرعة. وإن كان يُعاب عليها حرمان الدولة من مبلغ هام يتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض والمبلغ الذي تدفعه البنوك فعلا للدولة ثمنا للسندات المباعة والذي يمثل في حقيقة الأمر فائدة القرض .

جـ – البيع في البورصة: تلجأ الدولة إلى بيع السندات في بورصة الأوراق المالية، في حالة إذا ما كان المبلغ المطلوب اقتراضه محدودا، وكانت الدولة في غير حاجة سريعة أو عاجلة إليه.

وتواجه هذه الطريقة مخاطر تتمثل في حالة عرض السندات الحكومية في البورصة دفعة واحدة، مما قد يؤدي إلى عدم وجود طلب كافي لاقتناء هذه السندات وبالتالي على انخفاض سعرها، ممّا يضرّ بالموقع المالي للدولة. بالإضافة إلى أن انخفاض سعرها يعني ارتفاع سعر الفائدة، وهو ما يشكل عبئا ماليا إضافيا على الدولة. ولذلك فإنه من الأفضل أن يجري عرض السندات في البورصة بصورة تدريجية وعدم طرحها دفعة واحدة .

المطلب الثاني
انقضاء القرض العام

يتمّ انقضاء القرض العام برد قيمته إلى المكتتبين فيه وتنطبق على القروض العامة قاعدة وجوب التخلص من الديون بالوفاء بها طالما كان ذلك ممكنا، وقد يتم تخفيف الدين العام إما بالوفاء به أو بتخفيض سعر الفائدة المقررة عليه. ويمكن إجمال طرق انقضاء الدين العمومي في أربع طرق رئيسية: الوفاء،التثبيت، التبديل و الاستهلاك.

1- الوفاء: يقصد بالوفاء ردّ قيمة القرض بأكمله إلى المكتتبين فيه.ولا يتصور انقضاء القرض بواسطة الوفاء به إلا بالنسبة للقروض المحددة المبلغ، لكي تتمكن الدولة من تدبير سدادها من مواردها العادية. ولذلك فمن غير المتصور الوفاء بالقروض الضخمة، حيث يكون من الصعب على الدولة تسديدها دفعة واحدة، بل يتم استهلاكها على عدة سنوات.

2 - التثبيت: ويقصد به قيام الدولة بتحويل القرض قصير الأجل، عندما يحل أجله إلى قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل، ويتم التثبيت عن طريق إصدار قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل بنفس مبلغ القرض القصير الأجل ،مع السماح لحملة سندات الأخير بالاكتتاب في القرض الجديد عن طريق تقديم أذونات الخزينة العمومية التي يملكونها، وعندئذ فإنه يتم تثبيت القرض قصير الأجل في الحدود التي يقبل فيها أصحاب السندات الاكتتاب في القرض الجديد.

وإذا لم يرغب حملة السندات قصيرة الأجل، الاكتتاب في القرض الجديد، فإن الدولة تكون ملزمة برد قيمة القرض .

وقد يكون التثبيت إجباريا إذا ألزمت الدولة حاملي أذون الخزينة على الاكتتاب بسنداهم في القرض الجديد متوسط أو طويل الأجل. ويكون ذلك عادة، في حالة عدم قدرة الدولة على رد قيمة القرض عند حلول أجله ويترتب عن ذلك ضعف الثقة في مالية الدولة مما يضرّ بائتمانها العام ولذلك فلا تلجأ الدولة إلى التثبيت الإجباري إلا في حالات نادرة.

3 - **التبديل:** يقصد بتحويل أو تبديل القرض العام إحلال قرض جديد بسعر فائدة منخفض محل قرض قديم بسعر فائدة مرتفع. وهذا التجديد في الدين، يترتب عليه عبء خدمة الدين على الخزينة العمومية ويتميز تبديل الدين بأنه يوفر الوقت والجهد والمال .

أ - شروط التبديل:

أن تتوفر ثقة المقرضين في الدولة، فإذا لم تتوافر هذه الثقة فإنهم سيختارون رد القرض دون تجديده.

أن تكون الفائدة المقترحة للقرض مساوية على الأقل للفائدة الجارية في السوق أو أعلى منها قليلا، وإلا فإن المقترضين سيفضلون إقراضها للغير بسعر الفائدة الجاري في السوق .

ألا تكون المدة المقترحة للقرض الجديد طويلة وعادة ما تلجأ الدولة ضمانا لنجاح عملية التبديل إلى تقرير بعض المزايا ومنها إعفاء القرض الجديد من الضرائب أو منح مكافأة مالية لمن يقبل التبديل، أو تحديد مدة قصيرة لرد القرض إذا كان القرض الأصلي غير محدّد المدة، أو رفع سعر الفائدة عن السعر الجاري في السوق ولو قليلا .

ب – صور التبديل:

قد يكون التبديل إجباريا إذا قامت الدولة بتخفيض سعر الفائدة دون موافقة الدائنين. وهذا التبديل يضرّ بالسمعة المالية للدولة ويضعف الثقة فيها.

وقد يكون التبديل اختيارا بأن تعلن الدولة رغبتها في تخفيض سعر الفائدة، ويكون لحاملي أذونات الخزينة حرية الاختيار إما أن يقبلوا تخفيض الفائدة وتبديل القرض، أو أن يسترد قيمة القرض الأصلي. هذا ويأخذ التبديل أشكالا متعددة أهمها التبديل المتكافئ، التبديل مع دفع الفرق، وأخيرا التبديل غير المتكافئ.

4 – استهلاك القرض العام:

يقصد باستهلاك القرض العام رد قيمته بصورة تدريجية على المكتتبين ويترتب على ذلك إيقاف الفائدة المقررة عليه ن أي تخفيض العبء المالي على الخزانة العام.

ويعد الاستهلاك أكثر الطرق الفنية شيوعا لانقضاء القروض العامة،و خاصة القروض متوسطة وطويلة الأجل. ويتم الاستهلاك بصورة تدريجية خلال فترة معينة، حتى إذا انتهت هذه الفترة تكون الدولة قد أكملت تسديد القرض.

وقد يكون الاستهلاك إجباريا بالنسبة للدولة أو اختياريا بالنسبة لها:

1– ويكون **الاستهلاك إجباريا** بالنسبة للقروض المؤقتة التي تحدد لها الدولة ميعادا تلتزم به سدادها ويتم الاستهلاك التدريجي في هذه الحالة بعدة صور : منها الاستهلاك العام على أقساط سنوية محددة، وفي هذه الحالة تدفع الدولة سنويا لحاملي السندات جميعهم

يتضمن الفائدة السنوية وجزءا من أصل القرض .وقد يتم الاستهلاك بالقرعة ويتم ذلك عن طريق إخراج بعض السندات سنويا بطريق القرعة على أن تسدد لحاملها قيمتها الاسمية بالكامل .

2 – ويكون **الاستهلاك اختيارا**، عندما يكون للدولة الحق في أن تقوم بسداد القرض في الوقت الذي تراه ملائما ويطبق ذلك عادة بالنسبة للقروض المؤيدة، إذا لا تكون الدولة ملزمة بردّ القرض في أجل معين، بل يكون لها بإرادتها المنفردة، أن تحدد أجل هذا الردّ.كما يتوافر لها هذا الحق بصورة جزئية في حالة القروض ذات الأجل. فقد تلتزم الدولة، بالنسبة للقروض طويلة الأجل، بردّ القرض في أجل معين، بل يكون لها وبإرادتها المنفردة، أن تحدد أجل هذا الردّ.كما يتوافر لها هذا الحق بصورة جزئية في حالة القروض ذات الأجل.فقد تلتزم الدولة، بالنسبة للقروض طويلة الأجل، بردّ القرض في أجل معين، ولكنها تحتفظ لنفسها بحق الرد في تاريخ سابق عليه. وتعد هذه الطريقة وسطا بين الاستهلاك الإجباري المحدد الأجل والاستهلاك الاختياري غير محدد الأجل.

ويكون للدولة، عادة، الحق في استهلاك سنداتها في الوقت الذي تريده قبل حلول هذا الأجل، وذلك عن طريق شرائها للسندات، وذلك عن طريق شرائها للسندات في بورصة الأوراق المالية. وقد تضمن هذه الطريقة للدولة أن تقوم بعملية بأقل من القيمة الاسمية.

وهنا يكون من المجدي أن تنتهز الدولة فرصة انخفاض قيمة السندات الجارية، فتدخل مشترية في البورصة، كما يكون من المفيد أيضا أن تشتري الدولة السندات على فترات و ليس دفعة واحدة حتى لا تؤدي إلى ارتفاع أثمانها، مما يشكل عبئا ماليا على ميزانيتها.

المبحث الثالث

الآثار الاقتصادية للقروض العامة

للقروض العامة آثارا واسعة ومتباينة على النشاط الاقتصادي والتوازن الاقتصادي الإجمالي، وهي تعتبر من أدوات المالية العامة، التي تغيرت النظرة إليها مع تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى المتدخلة إلى المنتجة، فلم تعد مصدرا استثنائيا من مصادر الإيرادات العامة.

وأصبحت الدولة تستعين بها لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية. وإن كان ما زال يتمّ اللجوء إليها في أضيق مطاق ممكن حدود ما يمكن أن تحدثه من آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني .

وفي حقيقة الأمر، تمتزج آثار القروض العامة مع آثار الضرائب، بسبب كون الأولى تعدّ ضرائب مؤجلة، كما ذكرنا سابقا، حيث تقوم الدولة بالاقتراض في مرحلة أولى لعدم توفر الظروف المناسبة لفرض المزيد من الضرائب، ثم تأتي وفي مرحلة ثانية، وخاصة عند استهلاك القرض العام، وتفرض ضرائب جديدة يستخدم عائدها في تسديد أصل القرض و فوائده.

وتمسّ آثار القروض العامة المتغيرات الرئيسية للاقتصاد الوطني. فتؤثر على مستوى الإنفاق العام ومن ثمّ فهي تساهم في التوسع في الإنفاق العام والاستثمار العام على حساب الإنفاق والاستثمار الخاص، مما يؤثر بالتالي على مستوى الدخل الوطني.

واستنادا على ما تقدّم يمكن تلخيص آثار القروض العامة كمايلي:

أولا – أثر القروض على الاستهلاك والادخار:

تؤثر القروض العامة على الاستهلاك والادخار من خلال ما تؤدي إليه من إعادة توزيع الدخل القومي. وعادة ما يتمّ هذا التوزيع لصالح الميل للادخار على حساب الاستهلاك فالقروض تمنح العديد من المزايا والضمانات والتسهيلات لصغار المدخرين، من أجل تشجيعهم على الادخار والاكتتاب في سندات القروض العامة ومن وجهة نظر صغار المدخرين ، يكون توظيف مدخراتهم في السندات الحكومية أكثر سهولة وأمنا وأقل خطرا من توظيفها في السندات الخاصة. ممّا يؤدي إلى رفع الميل للادخار وانخفاض الميل للاستهلاك. وبمعنى آخر، فإن الأفراد عادة ما يفضلون الاكتتاب في سندات القروض العامة من مدخراتهم المعدة للاستثمار، على زيادة الادخار على حساب الاستهلاك .

ثانيا – أثر القروض على الاستثمار:

يترتب على عقد القروض، وما يتبعه من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقترضين، انخفاض الأرباح المحتملة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحدية لرأس المال، وبالتالي انخفاض الميل للاستثمار. أضف إلى ذلك أن التوسع في القروض العامة يجعل الدولة ترفع من سعر الفائدة كوسيلة جذب للأفراد للاكتتاب في سندات القروض العامة. وارتفاع سعر الفائدة يؤثر بالسلب في الميل للاستثمار الخاص فالأفراد المكتتبون في القروض العامة يسحبون أموالهم من الاستثمارات الخاصة، ممّا يسبب ضررا معتبرا بالاستثمارات الخاصة .

ثالثا – أثر القروض على زيادة الكتلة النقدية:

تقترن القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول ويترتب على ذلك، أنه في حالة وصول

الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل فإنها تحدث آثارا تضخمية بالغة الخطورة.ويشكل هذا النوع من القروض نسبة كبيرة من مجموع القروض العامة فاكتتاب البنوك في القروض العامة يتمّ عادة عن طريق خلق كمية جديدة من النقود ، يتم ذلك على النحو التالي :

أ- حينما يقوم البنك التجاري بالاكتتاب في القروض العامة فإنه يفعل ذلك عن طريق إصدار نقود جديدة .

ب- تؤدي إعادة خصم سندات الخزينة لدى البنك المركزي إلى زيادة الكتلة النقدية .

جـ- تقوم، عادة، البنوك التجارية التي تكتتب في السندات الحكومية بخلق ودائع ائتمانية جديدة مقابل ما يدخل محفظتها المالية من هذه السندات. ومعنى ذلك أن السندات الحكومية ، وخاصة أذون الخزينة، تدخل في حسابات نسبة السيولة المصرفية التي تحدّد حجم الودائع ، وتؤدي بالتالي إلى زيادة الودائع الائتمانية .

د- قد يحدث أن تترك الدولة المبالغ التي اقترضتها من البنوك التجارية لدى هذه البنوك في شكل وديعة على أن تقوم باستخدامها في الوفاء بالتزاماتها وفي هذه الحالة يكون النظام المصرفي ككلّ قد أكتتب في القروض العامة بنقود كتابية إضافية.

رابعا – أثر القروض في توزيع العبء المالي العام:

يوزع القرض العبء المالي له بين المقرضين والمكلفين بالضرائب كما أنه يرتب نوعين من الأعباء : **النوع الأول** عبء على الخزينة العمومية للدولة أية التزامات التي تقدمها الدولة للمكتتبين في القرض العام ويسمى هذا العبء **"بالعبء المالي للقرض"** أما **النوع الثاني** فهو عبء على الاقتصاد الوطني أي مدى ثقل القرض على الحياة

الاقتصادية بكل جوانبها منذ لحظة الإصدار حتى السداد ويعرف هذا العبء " **بالعبء الاقتصادي للقرض** " فالقرض هذا لا يلقى فقط عبئا اقتصاديا على الاقتصاد الوطني، بل يوزعه على الفئات المختلفة والأجيال المختلفة، ممّا يؤثر على الإنتاجية الوطنية والرفاهية الاقتصادية،فالعبء الاقتصادي للقروض يرتبط أساسا بالأفراد الذين يتحملون هذا العبء،و لا يمثل القرض عبئا اقتصاديا إلا إذا كانت أضراره تفوق منافعه.

إن الإشكالية التي يمكن طرحها،هل يمكن اعتبار القرض عبئا عاما حقيقيا على الجيل الذي قام بالاكتتاب فيه أم ينتقل هذا العبء إلى الجيل المستقبلي؟

إن الإجابة عن هذه الإشكالية تقودنا في البداية بتحديد الأطر العامة التالية:

1 – إن القرض، في مرحلة أولى، يؤدي إلى الحد من اللجوء على الضرائب وذلك يعني تخفيف العبء عن المكلفين الحاليين، وخاصة أصحاب الدخول المحدودة. ومن ثمّ تتحسن أوضاعهم المالية وتزيد مدخراهم ويعظم ميلهم نحو الاستثمار .

2 – في مرحلـــة ثانية، تقوم الدولة بدفع الأفراد إلى الاكتتاب في القرض العام عن طريق اقتطاع جزء من مدخراهم وتحويلها إلى الدولة.

وهو ما يعني حرمان المقرضين من مدخراهم، أي جزء الوسائل النقدية التي يستخدموها في شراء السلع والخدمات، التي يستخدموها لإشباع حاجياهم. ويمثل ذلك تضحية مؤقتة، هي مدة القرض، مقابل ما يحصلون عليه من فوائد القرض وأصله والمميزات الأخرى.

ويرى التقليديون إلى أن القرض يعفي الجيل الحاضر للاكتتاب من عبء النفقات العامة التي يقوم بها، ويلقي في ذات الوقت هذا العبء على الأجيال القادمة وقد بنى الفكر التقليدي ونظريته على أساس أنّ القرض مورد غير عادي لا يتم اللجوء إليه إلا لتغطية نفقات غير عادية .

أما أصحاب النظرية الحديثة، فيرون أن القرض يمثل عبء فقط على الجيل الحاضر دون أن يمتد إلى الأجيال القادمة.

وفي حقيقة الأمر،أن كلا من النظرية التقليدية والحديثة قد حصرت العبء المالي في جيل محدد.فنجد النظرية التقليدية تنفي التضحية التي يتحملها المقرضون بحرمانهم من بعض مدخراتهم وامتناعهم عن الاستهلاك فتصبح الأجيال المستقبلة وحدها هي المعنية بتحمّل هذا العبء.

بينما يرى أنصار النظرية الحديثة أن عبء القرض يتحمله فقط المقرضون دون الأجيال المقبلة، متناسين أن أصل القرض والفوائد المترتبة عنه ومزاياه تتحمّله الأجيال القادمة الممثّلة في المكلفين بدفع الضرائب.

كخلاصة، فإن العبء المالي للقرض يتحمله الجيل الحالي المتمثل في المقرضين وتضحياتهم، والأجيال المستقبلة المتمثلة في المكلفين بدفع الضرائب المفروضة عليهم .

وأخيرا ينبغي أن نوضح أن توزيع العبء العام بين الأجيال المتلاحقة، الجيل الحالي والأجيال القادمة، يتوقف على طبيعة النفقات العامة التي تخصص القروض لتغطيتها، أي على الغرض من هذه النفقات ويمكن أن نلخصها فيما يلي:

1- أن القروض المستخدمة في تغطية النفقات الاستهلاكية أو في توزيع نفقات تحويلية تنتهي إلى استهلاك ولا تحمل الجيل الحاضر تضحية ما أنه لا يحرم من الإشباع وبالتالي فهي لا تشكل بالنسبة له عبئا عاما حقيقيا وإنما العبء يكون على الأجيال المستقبلة .

2 – أن القروض التي تستخدم في تغطية النفقات الاستثمارية تعطي دخلا يكفي لدفع فوائد القرض ولتسديد أصله، لا تحمل الجيل القادم عبئا عاما لأنها لا تستلزم زيادة الأعباء المالية. مع ملاحظة أنها تحمل الجيل الحالي عبئا حقيقيا.

3 – أن القروض المستخدمة في تغطية نفقات استثمارية ترفع من الإنتاجية الوطنية ومن الدخل الوطني لا تكون ذات عبء عام ثقيل على الجيل القادم الذي سيستفيد من آثارها إلا أنها تمثل عبئا عاما على الجيل الحالي ما دمنا لا تضمن أن الأعباء الضريبية اللازمة لخدمتها لا تؤدي إلى سوء توزيع الدخل الوطني .

المبحث الرابع
تحليل المديونية العمومية للجزائر

سجلت المديونية العمومية الداخلية والخارجية للجزائر، معناه المديونية المتحملة من طرف الخزينة العمومية، ارتفاعا مهما في 1994–1995، بسبب أثر إعادة الجدولة التي مست الدين الخارجي وكذا تطهير المحافظ المالية للبنوك.

وقد تمت إعادة جدولة الديون الجزائرية مع نادي باريس ولندن.

أولا – نادي باريس:

في جوان 1994، توصلت الجزائر في أعقاب الموافقة على وثيقة النية للاستفادة من القروض الممنوحة من طرف صندوق النقد الدولي، إلى اتفاق لإعادة جدولة الديون مع مجموعة نادي باريس من الدائنين الثنائيين الرسميين. وقد حصلت الجزائر على آجال جيدة نسبيا لإعادة الجدولة، حيث وافق الدائنون على شمول الديون المتعاقد عليها قبل سبتمبر 1993 "التاريخ الفيصل" وعلى جدول تسديد للديون على مدى 15 سنة مع فترة سماح قصيرة (مقارنة بآجال الاستحقاق المعتادة لنادي باريس وهي 10 سنوات ومع فترة سماح لمدة 5 سنوات). وشملت إعادة الجدولة القروض ذات آجال الاستحقاق الأصلية على مدى سنة واحدة المقدمة إلى أو المضمونة من الحكومة الجزائرية (بما في ذلك الهيئات الحكومية) واستبعدت الدائنين ذوي المطالبات التي تقل عن1مليون وحدة من حقوق السحب الخاصة المستحقة خلال فترة التراكم (على الرغم من ضرورة دفع هذه المطالبات(على الرغم من ضرورة دفع هذه المطلوبات في مواعيد الاستحقاق الأصلية أو فيما لا يتجاوز موعدا نهائيا محددا[1].

وتضمنت اتفاقية 1994 ما يسمى بـــ"شرط النوايا الحسنة"، مشيرة إلى قيام الدائنين من أعضاء نادي باريس بالاجتماع من حيث المبدأ للنظر في أمر الديون التي قع أجل استحقاقها بعد 31 ماي 1995، شريطة أن تكون الجزائر قد نفذت شروط وآجال الاتفاقية واستمرت في تطبيق

(1) بموجب اتفاق جوان 1994،تم تحديدا إعادة جدولة الالتزامات التالية القائمة قبل التاريخ الفاصل:أولا-جميع مبالغ أصل القروض و الفوائد المستحقة السداد و اليت لم تدفع اعتبارا من 31 ماي 1994، ثانيا-جميع مبالغ أصل القروض المستحقة بين 1 جوان 1994 و 31 أكتوبر 1994. وكان من المقرر دفع المبالغ المعاد جدولتها على أساس 24 قسطا من الأقساط نصف السنوية المتزايدة تدريجيا ابتداء من 31 ماي 1998.

برنامجها مع صندوق النقد الدولي، وتوصلت إلى ترتيبات لإعادة التمويل مع دائنين آخرين بشروط موازية.

في جويلية 1995، بعد الموافقة على اتفاق التسهيل الممدد مع صندوق النقد الدولي في ماي 1995، تم التوصل إلى اتفاق إضافي لإعادة الجدولة هو اتفاق "خروج". وبالنظر إلى قصر آجال استحقاق الدين الجزائري، فقد كانت إعادة الجدولة الثانية في واقع الأمر بمثابة إعادة هيكلة لمعظم أرصدة الديون الجزائرية[1]، وفي الحقيقة، في سنة 1995 تلقت الجزائر موافقة على تخفيف عبء الديون على أصل القروض المستحقة التسديد على مدى ثلاث سنوات (فترة التجميع) بالمقارنة مع فترة التجميع العادية في نادي باريس والتي تتراوح بين 12 و 18 شهرا (كالتي تلقتها في 1994). ونص الاتفاق على العمل بهذه الأحكام كل سنة حتى عام 1998،بشرط أن تستمر الجزائر في التمتع بوضع جيد واحترام نصوص الاتفاق مع صندوق النقد الدولي، وأن تؤكد قيام الجزائر بتسديد جميع المدفوعات المذكورة في الاتفاق لدائني نادي باريس في مواعيدها المحددة. وفي أواخر 1996،نفذ نادي باريس القسم الثاني من الاتفاق، والتي تعطي آجال استحقاق حتى جوان 1997، واعتمد تنفيذ القسم الثالث في جويلية 1997.

لقد قدمت صفقات نادي باريس ما يربو على 12 مليار دولار لتخفيف مشكلة السيولة النقدية خلال الفترة التي يشملها اتفاق

(1) نص اتفاق جويلية 1995 على إعادة جدولة الالتزامات القائمة قبل تاريخ تخفيض الدين بالنسبة لمايلي:أولا-جميع مبالغ أصل الديون المستحقة السداد بين أول جوان 1995 و31 ماي 1998.، ثانيا-كل الفائدة المستحقة السداد في الفترة بين 1جوان 1995
و31 ماي 1996 ولم تتأثر أحكام اتفاقية جوان بالاتفاق الذي تم التوصل إليه في عام 1995. ومن المقرر سداد هذه المبالغ على 25 قسطا من الأقساط نصف السنوية الآخذة في الزيادة تدريجيا ابتداء من 30 نوفمبر 1999 حتى عام 2011.

الاستعداد الائتماني واتفاق التسهيل الممدد. وأثرّ ذلك تأثيرا مهما على تكاليف خدمة الديون الجزائرية،التي انخفضت من 82% من الصادرات في 1993 إلى 42% في 1995، وما يقدر بنسبة 31% في 1996.

ثانيا- نادي لندن:

توصلت الجزائر إلى اتفاق في سبتمبر 1995 مع اللجنة التوجيهية العامة للبنوك التجارية، المعروفة باسم نادي لندن-على شروط إعادة جدولة الديون التجارية التي أيدها جميع المشتركين في جوان 1996. وغطى الاتفاق الديون المستحقة التسديد بين أول مارس و31 ديسمبر 1997، أي ما يصل إلى 3.23 مليار دولار،بما فيها مليار دولار في شكل ديون أعيدت جدولتها في السابق. وبموجب هذا الاتفاق أعيدت جدولة جميع الديون (مع استبعاد الديون المستحقة لشركات التأجير اليابانية) على مدى فترة 15 سنة ونصف مع فترة سماح مدها 6 سنوات ونصف. والجدير بالذكر أن مدة استهلاك الديون هذه أطول من المدة التي منحتها البنوك التجارية للديون التي أعيدت جدولتها في السابق، بل أها أطول من المدة الممنوحة بموجب الاتفاق مع دائني نادي باريس بالنسبة للديون القائمة قبل التاريخ الفاصل. ويتضمن اتفاق نادي لندن أيضا أحكاما لتحويل الدين إلى أسهم في رأس المال وعمليات لاعادة شراء الديون ومبادلة الديون.

الجدول رقم 9 : المديونية الحكومية الداخلية،1996-2000، (بملايير الدينارات؛نهاية الفترة).

	1996	1997	1998	1999	2000
المديونية الداخلية الإجمالية	638,4	578,3	616,2	727,4	637,0
الخزينة،تجهيزات و أوراق مالية	42,2	64,4	82,0	114,9	80,5
السحب على المكشوف لدى البنك المركزي	231,9	164,4	164,4	152,4	146,4
سندات إعادة التمويل	364,3	349,4	369,8	396,9	349,2
المؤسسات العمومية،المرافق العمومية الصناعية والتجارية، الصناعات الغذائية	257,1	234,8	227,7	236,5	224,6
ديوان الترقية العقارية	82,3	82,2	106,3	124,6	124,6
البنوك	24,9	32,4	35,8	35,8	0,0
سندات (الصندوق الوطني لإعادة التأمين)	0,0	0,0	0,0	46,3	43,2
سندات (الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي)	0,0	0,0	0,0	16,9	17,7
بنود للتذكير					
نسبة المديونية الداخلية من الناتج الداخلي الخام	24,9	20,9	24,3	23,0	15,9
الناتج الداخلي الخام	2.565.	2.762	2.782	3.168	4.012

المصدر:صندوق النقد الدولي،واشنطن،سبتمبر 2001

الجدول رقم 10: مخزون تسديد المديونية الخارجية وخدمة الدين حسب المقرض (بملايير الدينارات)

	مخزون الدين بملايين الدولارات الأمريكية (نهاية 2001)	مخزون الدين بملايين الدولارات الأمريكية بالنسب المئوية للمجموع (نهاية 2001)	التسديدات بملايين الدولارات الأمريكية (2001)	دمة الدين بملايين الدولارات (2001)
المديونية الثنائية	14.574,25	66,25	600,69	2.890,26
فرنسا	2.708,08	12,31	146,61	624,44
ألمانيا	1.033,23	4,70	93,57	183,63
إيطاليا	2.324,75	10,57	7,79	548,98
اليابان	1.637,04	7,44	28,78	349,49
إسبانيا	1.575,98	7,16	42,64	233,89
الولايات المتحدة الأمريكية	2.211,54	10,05	211,27	358,07
البلدان الأخرى لمنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية	2.213,02	10,06	51,09	388,50
البلدان الأخرى	870,61	3,96	18,94	213,26
المديونية المتعددة الأطراف	5.253,39	23,88	122,34	1.057,31
صندوق النقد الدولي	1.524,99	6,93	0,00	254,01
البنك العالمي	1.330,34	6,05	24,12	311,90
الهيئات الأخرى	2.398,06	10,90	98,22	491,39
المديونية الخاصة	2.171,49	9,87	0,00	517,12
المجموع	21.999,13	100,00	723,03	4.464,69

المصدر: صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2001.

القسم الثالث

الميزانية العامة للدولة

القسم الثالث
الميزانية العامة للدولة

تعتبر الميزانية العامة للدولة **"وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة، عادة ما تكون سنة"**[1].

فالميزانية **"تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و الموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"**[2] وهي نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة تخضع لرخصة من السلطة التشريعية. ومن هذا التعريف يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين، الأول : التوقع، والثاني: الإقرار أو الترخيص .

أ – الميزانية نظرة توقيعية مستقبلية :

تعتبر الميزانية سجلا يتضمن توقعات السلطة التنفيذية لما ستنفقه أو ما ستحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة بسنة واحدة وتعكس الميزانية بما تحتوي من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على

---

(1) C.-D.ECHAUDEMAISON, Op cit, p 48.

(2) المادة 6 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

الصعيد السياسي والاقتصادي والاجتماعي فإذا ما قررت الحكومة مثلا زيادة الاعتمادات المخصصة للدفاع في الميزانية فإن ذلك يعكس سياسة حكومية إزاء ما قد تتعرض له الدولة من تهديدات خارجية وإذا ما تقلصت النفقات التي ترصدها الحكومة في الميزانية لصالح المشاريع الوطنية التي تقوم بها فإن ذلك يعكس سياسة اقتصادية معينة تنوي الحكومة إتباعها مستقبلا وهي الانسحاب تدريجيا من النشاط الاقتصادي وتركه لمجال المبادرات الخاصة وزيادة الاعتمادات الخاصة بالتكافل الاجتماعي في الميزانية.

والميزانية باعتبارها نظرة توقيعية لفترة مستقبلية، تختلف بذلك عن الحساب الختامي للميزانية فبينما تحتوي الميزانية على تقديرات للنفقات والإيرادات تتعلق بفترة مقبلة قد تتحقق أو لا تتحقق فإن الحساب الختامي للميزانية عبارة عن بيان للنفقات والإيرادات التي أنفقت وحصلت فعلا عن فترة سابقة وبعبارة موجزة، إذا كانت الميزانية نظرة توقعية على فترة قادمة فإن الحساب الختامي للميزانية هو نظرة تسجيلية عن مدة ماضية.

ب- الميزانية تتطلب الإقرار أو الترخيص من السلطة المختصة:

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية أي بالموافقة على توقعات الحكومة للنفقات والإيرادات عن سنة مقبلة فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تمّ ترخيصها من قبل السلطة التشريعية وفي حدود هذه الرخصة. وقد مرّ حق السلطة التشريعية في إقرار والترخيص للميزانية بمسيرة طويلة حتى أصبح من المبادئ الدستورية الأساسية في الأنظمة السياسية المعاصرة.

ويعتبر هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته تستطيع هذه الأخيرة مراقبة أعمال الحكومة في

جميع المجالات بل وتستطيع السلطة التشريعية في الدول الديمقراطية إسقاط الحكومات عن طريق رفض الموافقة على الميزانيات المقدمة منها، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى إجبار هذه الأخيرة على الاستقالة، أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها.

وجدير بالذكر، أن الذي يخضع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية، بالمعنى التقني للكلمة، هو تقديرات أو نظرة الحكومة التوقعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقعية للإيرادات العامة. ذلك أن رخصة السلطة التشريعية للنفقات يعطي الحكومة الخيار في أن تقوم بها أو لا تقوم.

أما موافقة البرلمان على تقديرات الإيرادات فلا يتضمن أو لا يترك أي خيار أمام الحكومة في تحصيلها من عدمه، حيث أنها واجبة التحصيل طبقا لنصوص القوانين التي تقررها، كقوانين الضرائب مثلا.

وقد تحاول الحكومة أن تدخل على الميزانية أوجها جديدة للإيرادات، كضرائب جديدة مثلا، بحيث تعتبر إجازة السلطة التشريعية للميزانية موافقة صادرة منها في نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة وهذا ما يعرف بملحقات الميزانية، وتنتهج الحكومة هذا الطريق قصد تسهيل الحصول على موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب. ولكن ملحقات الميزانية، وإن كانت تفيد الحكومة في الحصول على موافقة سهلة على فرض ضرائب جديدة، لا تتفق مع ما يجب من إتاحة الوقت الكافي لمناقشة مبدأ فرض الضريبة، أسبابه ونتائجه. هذا فضلا، عن أن تشريعات الضرائب، بما لها من خطورة وأهمية وديمومة، لا بد وأن تصدر في شكل قوانين مستقلة يسهل رجوعه إليها، وليس في شكل ملحق بإحدى الميزانيات التي تتسم بالطابع المؤقت كقاعدة عامة.

الميزانية العامة و الميزانية الخاصة:

يعتبر الترخيص هو العنصر الذي يفرق بين الميزانية العامة، أي ميزانية الدولة، عن الميزانية الخاصة، أي ميزانية المؤسسة الخاصة. فبينما يلتقي الاثنين في أن كليهما يحضر نظرة مستقبلية، توقعية للمبالغ المنتظر إنفاقها والمنتظر تحصيلها خلال فترة زمنية مقبلة، تتحدد في الغالب بسنة واحدة، فإنهما يفترقان من حيث أن الأولى نظرة توقعية عامة، بينما الثانية نظرة توقعية خاصة. هذا فضلا عن أن الميزانية العامة تتضمن عنصر الإقرار أو ترخيص السلطة التشريعية، على النحو الذي ذكرناه، بينما لا تتطلب الميزانية الخاصة مثل هذه الرخصة.

الميزانية و المحاسبة الوطنية:

إن اجتماع العنصرين، سالفا الذكر، أي التوقع و الرخصة، هو الذي يفرق بين ميزانية الدولة والميزانية الوطنية حيث تهتم الدول حاليا بإعداد ما يسمى بالميزانية الوطنية أو الاقتصادية، وهي عبارة عن التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه، أي في القطاعين العام والخاص وفي علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة مقبلة. وذلك من خلال التوقعات الخاصة بحجم الدخل الوطني في هذه الفترة وتكوينه و تداوله. بمعنى آخر، إذا كانت ميزانية الدولة تعكس مختلف أوجه نشاط الدولة وحدها كشخص معنوي عن فترة مقبلة، فإن الميزانية الوطنية تعكس مختلف هذه الزوايا في الأمة كلها، بما فيها الدولة بأنها توقع فحسب، أما ميزانية الدولة فهي توقع ورخصة في نفس الوقت.

وعلى ذلك لا يمكن أن تحل الميزانية الوطنية محل ميزانية الدولة، شأنها في ذلك شأن ميزانية الدولة التي لا يمكن أن تحل محل ميزانية أي

مشروع خاص. فدور الميزانية الوطنية يقتصر، إذن، على كونه مجموعة البيانات الأساسية التي يمكن على أساسها إعداد ميزانية الدولة. فهي لوحة القيادة للحكومة عند إعدادها لسياستها الاقتصادية، بصفة عامة، وميزانية الدولة بصفة خاصة. إذ يجب أن تأخذ البيانات المشار إليها بالحسبان حتى تكون لدى الحكومة فكرة صحيحة وواضحة عن النشاط الاقتصادي الوطني في مجموعه، و مدى التأثير الذي يمكن لهذا القرار أو ذاك، من القرارات التي تتخذها الحكومة، أن يعكسه على النشاط الاقتصادي.

ويرتبط بالميزانية الوطنية ما يسمى بالحسابات الوطنية أو حسابات الدخل الوطني. فصلة الحساب الوطني بالميزانية الوطنية شبيهة تماما بصلة الحساب الختامي بميزانية الدولة. بمعنى أن الحساب القومي عبارة عن سجل لكافة أوجه النشاط الاقتصادي للأمة عن فترة ماضية، وذلك من خلال العمليات التي تمت فعلا والخاصة بحجم الدخل الوطني في هذه القترة وتكوينه وتداوله و توزيعه. أما الميزانية الوطنية فهي، وعلى ما سبق ذكره، نظرة توقعية عن مدة مستقبلة للتقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه. وطبقا للنظام الدولي للحسابات الوطنية الذي قررته الأمم المتحدة، فإن هذه الحسابات تشتمل على أربعة مجموعات من الحسابات هي: المجموعة حساب المؤسسات، ويشمل العمليات التي أجريت بواسطة المؤسسات والتنظيمات المنتجة للسلع والخدمات المخصصة للبيع بأسعار تتناسب مع نفقة إنتاجها بالإضافة إلى حساب المؤسسات العامة والمرافق العامة الصناعية والتجارية. وتمثل هذه المجموعة حساب "عمليات الإنتاج".

المجموعة الثانية:حساب العوائل، وتتضمن عمليات الأفراد والهيئات الخاصة التي لا تستهدف تحقيق الربح كالجمعيات والنوادي

الرياضية والثقافية والاتحادات والمنظمات الوطنية غير الحكومية، وتمثل هذه المجموعة حساب "عمليات الاستهلاك". المجموعة الثالثة هي حساب القطاع العام، ويشمل حسابات الدولة باعتبارها شخصا اعتباريا والهيئات العامة والمرافق العمومية المستقلة غير الصناعية والتجارية، أما المجموعة الرابعة :حساب الخارج، ويشمل عمليات الاستيراد والتصدير والاستثمارات الأجنبية والتمويلات الدولية. وتأخذ كل مجموعة من هذه الحسابات صورة جدول ينقسم إلى جانبين، يخصص أحدهما للنفقات وتندرج فيه عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة والضرائب والاشتراكات والمرتبات التي يدفعها، والاستثمارات التي يقيمها والادخار الذي يقرره وغير ذلك من أوجه النفقات. أما الجانب الآخر فيرصد للإيرادات ويشمل على عمليات البيع التي يقوم بها والمرتبات والإيرادات الأخرى التي يحصل عليها وغير ذلك من أوجه الإيرادات الأخرى التي يحصل عليها وغير ذلك من أوجه الإيرادات المختلفة.

وتأخذ الدول، بصفة عامة، بهذا التنظيم الدولي للحسابات الوطنية مع إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليه بما يتناسب مع الظروف الخاصة بكل اقتصاد وطني على حدة.

ومما تقدم، يتضح بجلاء مدى أهمية العلاقة بين الميزانية الوطنية والحساب الوطني والميزانية العامة للدولة. فالحسابات الوطنية يمكن على أساسها، باعتباره سجلا لما تم من أوجه نشاط اقتصادي للأمة عن مدة سابقة، إعداد التوقعات المتعلقة بما سيكون عليه النشاط الاقتصادي للأمة في مجموعه عن فترة مقبلة (أي إعداد الميزانية الوطنية).

والميزانية الوطنية باعتبارها تقديرا كميا متوقعا للنشاط الاقتصادي في مجموعه تعتبر دليلا حيويا ترتكز عليه الحكومة عند إعدادها لميزانية الدولة.

وفي دراستنا للميزانية العامة للدولة، سنركز على الجانب التقني للميزانية، حيث سنتطرق على التوالي إلى الجانب التقني للميزانية، فنعرض على التوالي المراحل المختلفة التي يمر بها إعداد الميزانية ثم اعتماد الميزانية وأخيرا تنفيذها ومن ثمّ فسوف نقسم هذا القسم إلى ثلاثة فصول حيث نخصص **الفصل الأول** لاعداد وتحضير الميزانية، **والفصل الثاني** نجعله لاعتماد الميزانية وأخيرا **الفصل الثالث** الذي سوف نتطرق فيه إلى تنفيذ الميزانية.

الفصل الأول
إعـــداد الميــزانية

يمرّ تحضير الميزانية وإعدادها بمراحل وإجراءات معينة تلتزم السلطة التنفيذية نفسها بها. ولكنها عند اتخاذ هذه الخطوات تراعي مجموعة من المبادئ والقواعد التي يقرّرها علم المالية العامة التقليدي وهي بصدد إعداد هذه الميزانية وعليه سوف نتطرّق للمبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية (**المبحث الأول**) ثم إلى إجراءات تحضير وإعداد ها (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول
المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية

يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة وتتمثل هذه المبادئ الأربعة التالية فيما يلي: سنوية، وحدة ،عمومية وتوازن الميزانية.

وسنخصص لكل مبدأ من هذه المبادئ مطلبا مستقلا كالتالي:
المطلب الأول: في مبدأ سنوية الميزانية؛
المطلب الثاني : في مبدأ وحدة الميزانية؛
المطلب الثالث: في مبدأ عمومية الميزانية؛
المطلب الرابع: في مبدأ توازن الميزانية.

المطلب الأول
مبدأ سنوية الميزانية

يعني هذا المبدأ أن يتم التوقع والترخيص لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام ويعني هذا المبدأ أيضا أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية. ويرجع هذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية معينة: أما **الاعتبارات السياسية** فتتمثل في أن مبدأ الميزانية يضمن دوام رقابة السلطة التشريعية على أنشطة السلطة التنفيذية التي تجد نفسها مضطرّة على الرجوع إليها والحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابته ورسم حدوده.

أما **الاعتبارات المالية** فتتمثل في أن فترة السنة هي الفترة التي تمارس خلالها أغلب الأنشطة الاقتصادية. كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها بصفة خاصة على أساس اتجاهاتها في الماضي القريب (السنة المالية المنتهية)، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات والنفقات في فترة أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء فتقدير النفقات عندما تكون مدة الميزانية أطول من سنة سيكون صعبا نظرا لاحتمال تغير الأسعار والأجور بشكل محسوس خلال هذه الفترة اللازمة لتنفيذ الميزانية، كما أن تقدير الإيرادات لن يكون، بدوره، أقل صعوبة نظرا لاحتمال تغير العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الدخل الوطني، ومن ثم في حصيلة الضرائب والإيرادات العامة بصورة عامة. فالتنبؤ بتطور هذه العوامل في المستقبل القريب، الذي يتمثل في مدة سنة، سيكون في العادة سهلا وميسورا، وذلك بالاستعانة بدراسة هذا

التطور واتجاهاته في الماضي القريب. غير أنه سيصبح أمرا صعبا متى وضعت الميزانية لتستمر لمدة أكثر من سنة .

كما أن فترة السنة تضمّ فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي وما تقتضيه من نفقات وإيرادات فلو كانت الميزانية توضع لمدة تقل عن سنة، فإن ذلك سيؤدي إلى اختلال في موارد الدولة ونفقاتها ويكفي أن نقدم المثال التالي لتوضيح ما تقدّم إذا أعدّت الميزانية لمدة تقلّ عن السنة فإن ذلك سيؤدي ، إلى إهمال ظاهرة موسمية بعض الإيرادات والنفقات العامة، مما يؤدي إلى التهديد بإعداد ميزانيات لا تعبر عن حقيقة الوضع الاقتصادي الإجمالي في الدولة. فلو تصورنا مثلا، أن النفقات تتركز في فترة الشتاء، باعتبارها أكثر فترات السنة نشاطا، وأن الإيرادات تتركز في فترة الصيف، باعتبارها فترة تحصيل الضرائب الأساسية في الدولة، فإن أي ميزانية تعدّ لمدة تقل عن السنة لا يمكن موازنة نفقاتها بإيراداتها. إذ ستبدو تارة محققة لفائض في الإيرادات، وتارة أخرى لعجز فيها. هذا فضلا عن أن فترة السنة تتفادى الوقت الطويل نسبيا الموجه لإعداد الميزانية، فيما لو تقرر أن تكون لمدة أقل من ذلك، وما ينطوي عليه هذا الإعداد من تعطيل وإرهاق لكل من السلطتين التنفيذية والتشريعية.

لكل هذه الأسباب، يؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الميزانية، باعتباره يمثل ضمانة لتحضير الميزانية على ضوء تقديرات محددة ومن ثم واقعية. إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى ضمانته لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومي.

بداية السنة المالية :

تختلف بداية السنة المالية من دولة إلى أخرى فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة في أول جانفي، وهي حالة الجزائر أين توافق سنة تنفيذ الميزانية السنة المدنية أي من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر[1]. والبعض الآخر كمصر والولايات المتحدة الأمريكية يجعلها في أول جويلية على أن تنتهي في آخر جوان من السنة التالية المهم أن تراعي كل جولة عند تحديد بداية السنة المالية لميزانيتها العامة، يأتي هذا التحديد متناسبا مع أحوالها الإدارية والتشريعية والاقتصادية حتى لا تتغير الظروف والأحوال تغيرا من شأنه عدم تحقق توقعات الميزانية، من جهة أخرى.

وما يجب أن نوضحه، أن تطور دور الدولة و قيامها بأنشطة اقتصادية كثيرة نتج عنه، في بعض الأحيان، الخروج على مبدأ سنوية الميزانية في شكل الاعتمادات التي تتعدى نطاق سنة واحدة وتلك التي تعتبر تنفيذا لخطة اقتصادية. ومثال ذلك، مشاريع التنمية والتعمير والالتزامات طويلة الأجل خاصة في ميدان التجارة الخارجية. ويتعين أن تتم دراسة مثل هذه المشاريع بعناية فائقة وتحديد ما تتطلبه من إنفاق بدقة وتوزيعه على السنوات اللازمة لاتمامها في إطار الميزانية السنوية. فإذا لم تتم هذه الدراسة فقد يتضح بعد الشروع في المشروع أنه لا يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة أو أقصى إشباع ممكن، وأن هناك استخدامات أخرى أكثر كفاءة للموارد التي تستخدمها المؤسسة. وواضح ما في هذا من إساءة لاستخدام موارد المجتمع

(1) طبقا للمادتين 3 و 7 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمادة 3 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

النادرة، ولهذا فلا بدّ من الأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادي عندما تقوم الدولة بمشاريع طويلة الأجل.

ويلاحظ أن بعض الدول قد حاولت أن تخرج على مبدأ السنوية وأن تحل محله ميزانية الدورات التي تهدف على تحقيق التوازن الاقتصادي في خلال فترة طويلة على أساس تعاقب فترات الرواج والكساد. ولكن لصعوبة تقدير النفقات والإيرادات في الأجل الطويل، لم تنجح هذه المحاولات ولا تزال أغلب الدول تأخذ بمبدأ السنوية.

وإذا كانت قاعدة سنوية الميزانية تعني أيضا أن تلتزم الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات المدرجة بالميزانية وتحصيل الإيرادات الواردة فيها خلال فترة تنفيذها، أي خلال السنة المالية، فإنه لا صعوبة في الأمر في الحالات التي تحدث فيها تصرفات موجبة للنفقات وللدفع الفعلي لها خلال السنة المالية. وكذلك لا صعوبة في الحالات التي تمت فيها الوقائع المنشئة للإيرادات وحدث تحصيلها بالفعل خلال السنة المالية. فمثل هذه النفقات والإيرادات تضاف إلى حساب السنة المالية. كذلك لا تظهر أية صعوبة في حالة النفقات التي لم التصرف بها، وبالتالي لم يحدث دفع فعلي لها خلال السنة المالية، أو في حالة الإيرادات التي لم تتم الوقائع المنشئة لها، ومن ثمّ لم يتم تحصيلها خلال السنة نفسها، فمثل هذه النفقات والإيرادات لا تضاف إلى حساب هذه السنة.

لكن الصعوبة تكمن عندما يحدث أن ينشأ التزام على عاتق الحكومة بدفع مبلغ معين خلال السنة المالية للميزانية، ويجري الدفع الفعلي لهذا المبلغ بعد انتهاء السنة المشار إليها، أو عندما ينشأ حق

للحكومة في تحصيل مبلغ مالي خلال هذه السنة ولا يتحقق التحصيل الفعلي له إلا بعد هذه السنة.

وتختلف طريقة حل هذه المشكلة باختلاف التشريعات المالية للدول، وهناك منهجين لإجراء حساب السنة المالية: حساب التسيير وحساب التسوية.

أولا - طريقة التسيير:

حسب هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس النفقات التي صرفت بالفعل والإيرادات التي حصلت بالفعل خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل فطبقا لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية باعتبارها حساب للخزينة، حيث تكون وجهة النظر المالية هي الغالبة وتسحب المبالغ التي دفعتها الخزانة وتلك التي حصلتها فعلا خلال السنة المالية لهذه الميزانية.

وعليه إذا انتهت السنة المالية دون دفع مبلغ ما من الاعتمادات فإنه يلغى حتى و لو كان التزام الحكومة بإنفاقه قد نشأ خلالها، ويتعين فتح اعتماد جديد بالمبلغ المذكور في ميزانية السنة التالية كما أن النفقات التي نشأ الالتزام بها خلال السنة المالية لا تقيد في حساب هذه السنة طالما أنها دفعت بالفعل بعد انتهائها، بل يتعين قيده في حساب السنة المالية التي دفع خلالها ويجري نفس الحكم على الإيرادات التي استحقت خلال السنة المالية ولكنها حصلت بالفعل بعد انتهائها.

وميزة هذه الطريقة أنها تؤدي إلى سرعة حساب السنة المالية بمجرد انتهائها، حيث يمكن في اليوم التالي لهذا الانتهاء الوقوف بدقة

على النفقات التي دفعت والإيرادات التي حصلت بالفعل، لكنها لا تخلو، مع ذلك، من عيوب لعل أهمها ما يلي:

أولا - أنها لا تمكن الحكومة من إظهار مركزها المالي على خلاف الحقيقة، وذلك باستعجال تحصيل الإيرادات قرب انتهاء السنة المالية والإبطاء في دفع الالتزامات.

وثانيا - أن الإدارات الحكومية المختلفة قد تميل عند اقتراب انتهاء السنة المالية إلى الإسراف في إنفاق الاعتمادات المخصصة لها دون مقتضى، أو دون وجود ما يستدعي ذلك، رغبة في الاستفادة منها قبل انتهاء السنة المالية وإلغاء ما تبقى منها دون صرف. ولا يخفى على أحد ما ينطوي عليه هذا العيب من إهدار للمال العام في غير ما خصص له.

ثانيا - طرقة التسوية:

بمقتضى هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي التزمت الحكومة بإنفاقها، حتى ولو لم يتم هذا الإنفاق بالفعل خلال السنة المالية المذكورة، وعلى أساس المبالغ التي نشأ حقها في تحصيلها خلال السنة المالية حتى ولو لم تحصل بالفعل. فهذه الطريقة تنظر إلى الميزانية من وجهة نظر قانونية، على خلاف الطريقة السابقة، حيث تصور المركز المالي للدولة بدقة لا من حيث المبالغ التي دفعتها الدولة أو حصلتها بالفعل خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي.

ويؤدي الأخذ بهذه الطريقة إلى ضرورة وجود فترة إضافية تضاف إلى السنة المالية بقصد تسوية الالتزامات التي نشأت خلال

السنة المالية وكذلك تسوية الحقوق التي لم يتم تحصيلها خلال ذات السنة. ويطلق على السنة المالية وفترها الإضافية (مدة التسوية).

وتحديد هذه المدة الإضافية متروك للقانون المالي للدولة. فقد يحددها بمدة معينة كبضعة أشهر مثلا، وقد يتركها دون تحديد مما يترتب عليه عدم إقفال حسابات السنة المالية إلا بعد تسوية كافة الالتزامات والحقوق التي نشأت خلالها.

وميزة هذه الطريقة أنها تصور المركز المالي للدولة تصويرا سليما ولا تعطي الفرصة للحكومة لإظهار صورة غير حقيقية عما هو موجود. كما تمتاز كذلك بعدم دفع الإدارات الحكومية على التبذير في إنفاق اعتماداتها قرب انتهاء السنة المالية بغير مقتضى. ومع ذلك فعيب هذه الطريقة أنها تترك حسابات السنة المالية دون إقفال لمدة طويلة بعد انتهائها مما يؤدي على تداخل حسابات السنوات المالية المختلفة بعضها مع البعض الآخر. وتتبع في الجزائر **طريقة التسيير الممددّ** بسبب أن عمليات التسوية يمكن تأخذ فترات تكميلية لاتمام تطبيق قواعد وتقنيات المحاسبة العمومية عليها إلى غاية شهر أفريل من السنة المقبلة.

المطلب الثاني
مبدأ وحدة الميزانية

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها[1] في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي، وحتى

(1) طبقا للمادة 3 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية والمادة 3 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتمادات الواردة في الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية .

ويجب عدم الخلط بين الميزانية ذات الوثائق المتعدّدة، وبين الميزانيات المتعددة. فقد تكون الميزانية موحدّة ومع ذلك تقدم في وثائق متعددة وليست في وثيقة واحدة، كما هو الحال في بريطانيا، ولا يعتبر ذلك خروجا على قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة أما الميزانيات المتعددة فيؤخذ بها بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تمكنها من أن تتمتع بالاستقلال المالي في مواجهة الميزانية العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه. وأمثلة ذلك، الميزانيات المستقلة لبعض وحدات القطاع العام، وتميل بعض الحكومات إلى الخروج على مبدأ الميزانية بإنشاء ميزانيات مستقلة تماما عن ميزانية الدولة لبعض أوجه النشاط الاقتصادي بهدف تفادي الرقابة التشريعية.

ويترتب على تطبيق مبدأ وحدة الميزانية نتيجة هامة تتمثل في قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، و التي تستلزم عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة. بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابلها قائمة المصاريف التي تدرج بها كل النفقات. بمعنى آخر، ينبغي أن تخصص جميع موارد الدولة لتمويل جميع النشاطات التي تقوم بها. والإخلال بهذه القاعدة ربما يؤدي إلى ظهور فائض أو عجز للعمليات المختلفة التي تنطوي عليها الميزانية، مما يعني المساس بوحدتها وما يؤدي إليه ذلك من تبديد في الموارد أو عدم إمكانية الميزانية عن تحقيق أهدافها. ومن السهل أن نتصور ما يمكن أن يؤدي إليه الإخلال بقاعدة عدم التخصيص الإيرادات. فبعض المرافق يمكن أن تحقق فائض معتبرا مما قد يدفعها إلى التبذير، في حين أن مرافق أخرى يمكن أن تعاني من عجز الموارد المتاحة لها. أضف إلى ذلك أنه في تخصيص

الإيرادات خروجا واضحا على فكرة الدولة ذاتها وقيامها باقتطاع جزء من الموارد الوطنية لاعادة توزيعه أو إعادة تخصيصه لإشباع الحاجات الجماعية.

ويستند مبدأ وحدة الميزانية إلى اعتبارين أساسين: أولهما مالي ، وثانيهما سياسي. أما **الاعتبار المالي** فيتمثل في أن وحدة الميزانية من شأنه تحقيق الوضوح والنظام في عرض ميزانية الدولة مما يؤدي إلى تسهيل مهمة الباحثين والماليين في معرفة ما إذا كانت الميزانية متوازنة من عدمه، هذا من جهة. ومن جهة أخرى فإنه يساعد على عرض المركز المالي للدولة دون أي محاولة لإخفاء حقيقته.

أما عرض الميزانية في شكل حسابات متعددة، فمن شأنه أن يجعل من الصعب أخذ فكرة عامة شاملة عن حالة النفقات والإيرادات العامة، مما يشجع على سوء التصرف في الأموال العامة.

أما الاعتبار السياسي فيتجسد في أن وحدة الميزانية تساعد السلطة التشريعية في مباشرة رقابتها على النفقات والإيرادات العامة. وهذا مالا يتجه عرض الميزانية في شكل حسابات متعددة.

فحتى تتمكن السلطة التشريعية وهي بصدد ممارسة رقابتها، من المفاضلة بين أوجه الإنفاق العامة المختلفة يتعين أن تعرض عليها كافة هذه الأوجه في وقت واحد. وإلا فإن السلطة التنفيذية، إذا ما عرضت الميزانية بصورة مجزئة في حسابات متعددة، يكون بمقدورها الحصول بسهولة على موافقة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق غير الضرورية، أولا، ثم تعرض عليها بعد ذلك الأوجه الضرورية والتي تضطر السلطة التشريعية إلى الموافقة عليها لضرورتها. وقد لا تكون

هناك إيرادات كافية متبقية لمواجهتها، مما قد يحمل هذه السلطة على فرض أعباء مالية جديدة لمواجهة هذه النفقات الضرورية.

الاستثناءات الواردة على مبدأ وحدة الميزانية

رغم ما تضمن عليه مبدأ وحدة الميزانية من فوائد فإن هناك بعض هذه الاستثناءات التي ترد عليه تبررها المالية الحديثة للدولة وتعدّد احتياجاتها المالية. ويمكن حصر هذه الاستثناءات في نقاط أربعة على النحو التالي: الحسابات الخاصة للخزينة، الميزانيات غير العادية، الميزانيات الملحقة، والميزانيات المستقلة. وسنعرض تباعا لهذه الاستثناءات، كل على حدة، فيما يلي :

أولا - الميزانيات الملحقة:

تجيز المادة 44 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية أن تكون موضوع ميزانيات ملحقة، العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يضف عليها القانون الشخصية الاعتبارية والتي يهدف نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تقديم بعض الخدمات المدفوعة الثمن. وهي ميزانيات يستدعيها حسن سير بعض المرافق العام القائمة بنشاط صناعي أو تجاري. حيث توضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها وتلحق بميزانية الدولة. وفي هذه الحالة لا يعدو الأمر أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام وليس الشخصية الاعتبارية المستقلة.

ويرجع السبب في رصد ميزانيات ملحقة بالميزانية العامة للدولة إلى مثل هذه المرافق إلى الرغبة في تطبيق القواعد المتعلقة بالنشاط الخاص عليها بدلا من القواعد الحكومية التي تتسم بالتعقيد والجمود.

وكذلك إلى الرغبة في معرفة مدى ربحية المرفق بمقارنة نفقاته بإيراداته. إلا أنه يلاحظ أنه يمكن تحقيق معظم هذه الاعتبارات دون حاجة إلى إنشاء ميزانية ملحقة والخروج على مبدأ وحدة الميزانية. ويتحقق ذلك بإنشاء ملحق بالميزانية فقط خاص بنفقات وإيرادات المرفق، أو بإصدار لائحة خاصة بالمرفق تتضمن القواعد والنظم التي يسير عليها بما يحقق تحريره من عدم مرونة الحركة الحكومية.

ومن القواعد المقررة بالميزانيات الملحقة أنه يسري عليها ما يسري على الميزانية العامة للدولة خاصة بالنسبة لاعتماد السلطة التشريعية لها.

بمعنى أن الميزانيات الملحقة، وإن كانت لا تحقق الاعتبار المالي الذي يستند إليه مبدأ وحدة الميزانية، فهي تحقق الاعتبار السياسي الذي يقوم عليه هذا المبدأ والمتمثل في رقابة السلطة التشريعية عليها إلى حدّ معين.

ثانيا - الحسابات الخاصة للخزينة:

يقصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزينة الدولة، بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجل خروج أموال منها، ولا تعتبر نفقات عامة مثال ذلك، التأمين الذي يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضمانا لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر إيرادا عاما رغم أنه يدخل خزينة الدولة، إذ أن هذه الأخيرة ستقوم برده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه. وعندما يتم رد هذه الأموال إليهم فإن ذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة رغم أن هناك خروجا للأموال من خزينة الدولة.

من المعقول في هذه الحالة ألا تدرج مثل هذه الأموال في ميزانية الدولة، بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة تقفل من تلقاء نفسها عندما تخرج من خزينة الدولة الأموال التي سبق أن دخلتها.

وهذه الحسابات الخاصة، بهذا الوصف، لا تعد استثناء من مبدأ وحدة الميزانية. بل على العكس فإنها تؤدي إلى إظهار المركز المالي للدولة على حقيقته دون إضافة مبالغ إلى إيراداتها أو إلى نفقاتها لا تعتبر في الحقيقة إيرادات أو نفقات عامة.

لكن قد لا تحسن الحكومة استعمال هذا الإطار، أي الحسابات الخاصة، بشكل يجعلها، في التحليل الأخير، استثناء فعليا من مبدأ وحدة الميزانية. ويحدث إذا وضعت الحكومة في حساب خاص مبالغ هي في حقيقتها نفقة عامة اعتمادا على أنها ستتمكن من استرداد هذه المبالغ مرة أخرى من وجه أخرى معين من أوجه الإيرادات. كما لو قدمت الحكومة قروضا إلى بعض المؤسسات العامة وقامت بإدراجها في حساب خاص بها استنادا إلى ستسدد فيما بعد، أو كما لو قامت بإدراج مبالغ معينة لشراء سلعة ما في حساب خاص اعتمادا على أنها ستسدد فيما بعد عند بيع هذه السلعة. ووجه الخطورة في هذه الحالات تتجلى عندما لا يتم تسديد كافة هذه المبالغ، كلها أو بعضها، مما يدفع الحكومة إلى فرض أعباء مالية جديدة على المواطنين لمواجهة هذه النفقات.

وهكذا نرى أن الحسابات الخاصة للخزينة بإمكانها أن تؤدي إلى إلغاء الاعتبار المالي، باعتباره أحد العناصر التي يستند إليها مبدأ وحدة الميزانية. فضلا عما قد تؤدي إليه من إبعاد للاعتبار الثاني، الذي يقوم عليه المبدأ المذكور، وهو الاعتبار السياسي وذلك عندما لا تلتزم

الحكومة بعرض الحسابات الخاصة للخزينة على السلطة التشريعية إذ يمكنها ذلك من تجنب كل الرقابة على أوجه الإنفاق العام التي تتضمنها تلك الحسابات.

وفي الجزائر،تفتح هذه الحسابات من خلال قانون المالية، وتجمع في خمسة فئات[1]:

حسابات التجارة؛
حسابات التخصيص الخاص؛
حسابات التسبيقات؛
حسابات القروض؛
حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية؛
حسابات المساهمات.

أ – حسابات التجارة:

تصور هذه الحسابات العمليات ذات الطابع الصناعي أو التجاري المؤداة بشكل ثانوي من طرف المصالح العمومية للدولة، المشابهة للخدمات المقدمة من طرف المؤسسات.

أكثر حسابات التجارة أهمية والمعروفة بشكل كبير هو الحساب رقم 004-301 الذي يصف عمليات شراء وبيع السيارات من طرف مصالح أملاك الدولة التابعة لوزارة المالية والذي تم إغلاقه في 31 ديسمبر 1989 بعد أن أكمل اشتغاله فقط من باب النفقات خلال سنتين.

(1) المادة 48 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

وقد تمّ تعويضه بحساب التخصيص الخاص رقم 046-302 الذي يسمح لمصالح الأمن الوطني والحماية الوطنية باقتناء السيارات الخاصة بمصالحهم وكذا العجلات المطاطية.

ب - حسابات التخصيص الخاص:

تقوم هذه الحسابات بتصوير العمليات المموّلة من خلال موارد خاصة. وتكون العمليات المنجزة من خلال حسابات التخصيص الخاص مقرّرة ومرخصّ بها كعمليات في إطار الميزانية، لكن تحت تحفظين أساسين:

أولا - لا ينبغي أن يفوق مجموع النفقات مجموع الإيرادات، ماعدا بعض الحالات الاستثنائية التي يجب أن تقرر من خلال قانون المالية و في مستوى عجز مرخص به؛

ثانيا - يؤجل فائض الإيرادات على النفقات ،في إطار نفس الحساب،من سنة إلى سنة أخرى، بشكل يجعل حسابات التخصيص الخاص تخرج عن قاعدة سنوية الميزانية.

خلال السنوات الأخيرة، تضمّن كلّ قانون مالية مصادق عليه تقرير تخصيص الموارد الموجهة خصيصا لتمويل بعض العمليات المهمّة والمتنوعة جدّا، مثل حالة العمليات المسجلة في الحسابات التالية:

حساب رقم 051 -302 "صندوق مساعدة تشغيل الشباب" الذي احتوى الإيرادات المتأتية قسيمات السيارات.

حساب رقم 051 -302 "صندوق تخصيص الرسوم الموجهة للمؤسسات السمعية -البصرية"

والتي تتكون واحدة من إيراداتها من الإتاوات المفروضة على الهوائيات المقعرّة.

حساب رقم 058-302 "صندوق تسيير التكوين في الخارج" الذي يسمح بتغطية عن طريق الإيرادات اعتمادات التكوين في الخارج المفتوحة سنويا في ميزانية الدولة وناتج المدفوعات المؤداة من طرف الهيئات العمومية لتسديد مصاريف التكوين المدفوعة من طرف الميزانية العامة للدولة، ومن جانب النفقات، دفع المنح، مكملات المنح وبصفة عامة، مصاريف التكوين في الخارج المقررة في إطار التشريع الساري المفعول.

كذلك حساب رقم 065-302 المسمّى "الصندوق الوطني للبيئة" المؤسس من خلال القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 (المادة 189)، ويسمح هذا الحساب بتخصيص بعض الإيرادات وحتى بعض الرسوم الخاصة على النشاطات الملوثة أو الخطيرة للبيئة (المادة 117 من نفس القانون)، لتمويل العمليات الداخلة في إطار حماية البيئة.

جـ - حسابات تسبيقات الخزينة:

تسجل هذه الحسابات عمليات منح أو تسديد تسبيقات على المدى القصير - سنتين كأقصى حدّ- المنجزة من طرف الخزينة العمومية والمرخص بمنحه في حدود القروض المفتوحة لهذا الأمر، وتكون معفية من الفوائد.

وإذا تمّ تعدي مدّة السنتين، يمنح أجل إضافي مدّته سنتين بفوائد، لكن بعد هاتين الفترتين، يتحول هذا التسبيق إلى قرض.

ومن أهم هذه الحسابات تلك التي تتضمن تسبيقات للولايات والبلديات على قيمة الإيرادات الجبائية العائدة لها. فالمصالح الجبائية التابعة للدولة تحدد وتحصل، فعلا، معظم الضرائب، الرسوم، والحقوق المحلية، وتقوم ميزانية الدولة بتسبيق، لفائدة الجماعات المحلية، المبالغ التي سوف تسدد مع دخول الإيرادات الجبائية (حساب رقم 303-001 تسبيقات للولايات وحساب رقم 303-002 تسبيقات للبلديات).

د - حسابات التسليفات:

تصور التسليفات لمدة تفوق أربعة (04) سنوات والممنوحة من طرف الدولة. وهي تكون مرتبطة بفوائد. وأهم هذه التسليفات تتعلق بتلك الممنوحة لفائدة الحكومات الأجنبية.

هـ - حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية:

و ترتبط بالعمليات التي تم إجرائها تطبيقا لاتفاقيات دولية مصادق عليها.

هذا فيما يتعلق بالحسابات الخاصة للخزينة التي تشكل في مجموعها خروجا عن قاعدة الوحدة التي تكتسي أهمية اقتصادية معتبرة مادام أنها تتعلق بنشاطات منتقاة بصفة دقيقة،و ذات أثر مباشر على الاقتصاد الوطني.

ثالثا- الميزانيات غير العادية:

ذكرنا أن مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للدولة فيما يتعلق بإيراداتها ونفقاتها عن سنة مالية

معينة، لكن إتباع هذا المبدأ قد لا يجدي في إعطاء هذه الصورة الصادقة في بعض الحالات: مثال ذلك اضطرار الدولة إلى إنفاق مبالغ كبيرة لأغراض وقتية أو استثنائية كتعمير ما خرجته الحروب أو القيام باستثمار ضخم على نحو ما يحدث الآن في إقليم توشك إذ يترتب على إتباع مبدأ وحدة الميزانية وإدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب النفقات العادية، إن تتضخم الميزانية بشكل يوحي بازدياد نشاط الدولة لدرجة كبيرة مقارنا بنشاطها في السنوات السابقة وهو ما لا يطابق الواقع. لذلك يفضل وضع ميزانية خاصة لهذه النفقات غير العادية، يطلق عليها اسم الميزانية غير العادية، مما يسمح بمقارنة حالة الدولة في السنوات المختلفة مقارنة صحيحة بالرجوع إلى أرقام الميزانيات العادية وحدها.

ولكن قد لا تحسن الدولة استخدام هذه الأداة التقنية، أي الميزانيات غير العادية، وذلك بنقل بعض بنود النفقات، التي تعتبر في حقيقتها نفقات عادية، من ميزانية غير عادية تنشئ لهذا الغرض، مع اللجوء إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتغطيتها. وتستطيع الحكومة بهذه الطريقة إظهار ميزانية الدولة في صورة متوازنة مع أنها في الحقيقة تتضمن عجزا بمقدار النفقات الواردة في الميزانية غير العادية. أضف إلى ذلك أنه، وحتى ولو لم تسئ الدولة استخدام الميزانيات غير العادية، يلاحظ أن النفقات العسكرية تكاد تكون من النفقات العادية، كما أن الاستثمارات الحكومية الضخمة تعتبر كذلك نظرا لأنها لا تمثل نفقات استثنائية بل أن نفقات غير منتظمة وتكاد تكون دورية. وأخيرا فإنه من الصعوبة بمكان وضع معيار لما يعد عاديا أو غير عادي من النفقات حتى يمكن رصد ميزانية خاصة للنفقات غير العادية.

لذلك فإن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو التقليل بقدر الإمكان من الميزانيات غير العادية واستبدالها عنها بإجراء تقسيم في الميزانية بين النفقات الدورية والخاصة بالمشاريع الإنتاجية الكبرى.

رابعا - الميزانيات المستقلة:

هي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة. حيث من المعروف أن الاستقلال في الشخصية يليه منطقيا الاستقلال في الميزانية، مما يعني في نهاية المطاف أن يكون لهذه المرافق ميزانية خاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون حاجة إلى نص صريح على ذلك.

ففي فرنسا مثلا تشكل الميزانيات المستقلة استثناء من مبدأ وحدة الميزانية يترتب عليه إهدار الاعتباريين الأساسيين الذين يرتكز عليهما المبدأ سالف الذكر. وهذا واضح جلى بالنسبة إلى الاعتبار المالي حيث تتساوى الميزانية .المستقلة مع الميزانية الملحقة في هذا الشأن. أما بالنسبة إلى الاعتبار السياسي فيرجع إلى أن الميزانية المستقلة، على عكس الميزانية الملحقة، لا يتم أخذ موافقة البرلمان عليها بل يختص مجلس إدارة المرفق باعتمادها.

المطلب الثالث
مبدأ عمومية الميزانية

يستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقات.كما أن كثيرا من وحدات القطاع العام تتمتع بإيرادات ضخمة. ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة:

الطريقة الأولى: وتسمى بطريقة الناتج الصافي، ومؤداها إجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر في الميزانية إلا نتيجة المقاصة، أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات .

الطريقة الثانية: وتسمى بطريقة الموازنة الشاملة، ومؤداها أن تدرج في الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كان مقداره ودون إجراء أي مقاصة بينهما. والطريقة الثانية، وهي المتبعة كمبدأ أي مبدأ العمـــومية والشمـــول، وذلك لاعتبارات معينة بعضها سياسي والآخر مالي.

أما الاعتبارات السياسية، فتتحصل في إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير الغدارة الحكومية فيما يتعلق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسييرها ذلك أن إتباع طريقة الناتج الصافي يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق في الميزانية دائنا كان هذا الرصيد أو مدينا.

أما الاعتبارات المالية، فتتمثل في محاربة الإسراف في الإنفاق الحكومي، حيث إن إتباع طريقة الناتج الصافي أو الميزانية الصافية من شاهًا أن تتيح للمرفق الذي يحقق إيرادات تفوق نفقاته أن يسرف في هذه النفقات بدون مقتضى، اعتمادا على أنه لن يظهر في ميزانيته إلا فائض الإيرادات على النفقات وعلى انه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وعليه فمبدأ عمومية الميزانية يعني أن تظهر في وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الاثنين. وهذا المبدأ يكملّ مبدأ وحدة الميزانية. فإذا كان مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة ويمثل الإطار

الخارجي للميزانية، فإن مبدأ العمومية يهدف إلى ملأ هذا الإطار عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير بنفقة ولكل تقدير بإيراد دون إجراء مقاصة بين التقديرين. أي أن مبدأ عمومية الميزانية يمثل المضمون الداخلي لمبدأ وحدة الميزانية أن هذا الأخير وعلى ما سبق ذكره، هو الإطار الخارجي للميزانية.

ورغم ما يحققه مبدأ عمومية الميزانية من فوائد، إلا أنه تعرض لنقد كبير من جانب البعض. ويمكن إيجاز هذا النقد في نقاط ثلاثة:

النقطة الأولى، أن مبدأ عمومية الميزانية من شأنه إضعاف الحافز لدى القائمين بإدارة المرفق العام على ضغط نفقاقم أو زيادة إيراداقم باتباع أساليب الإدارة الحديثة خاصة وأن أي فائض يحققه المرفق سيذهب إلى ميزانية الدولة ولن يوجه لمكافأة العاملين به، أو تحسين ظروف عملهم. النقطة الثانية، أن هذا المبدأ لا يشجع على استخدام الأساليب التجارية في إدارة المرفق العام، النقطة الثالثة، أن اتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومي وكفاءته وحسن أدائه.

غير أن هذه الانتقادات تم الرد عليها: ففيما يتعلق بالانتقاد الأول وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات في الميزانية. فمبدأ العمومية يقتصر على نحو مفصل في وثيقة الميزانية دون إجراء أية مقاصة بينهما. ومن ثم فإن الأخذ به لا يعني، في قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات المرفق العام إلى وجه آخر من أوجه الإنفاق (مكافأة العمال أو تحسين ظروف عملهم). أما الانتقاد الثاني فهو، مع افتراض صحته، ليس على درجة كبيرة من الأهمية، و ذلك راجع إلى أن العادة جرت في الآونة الأخيرة على تسجيل نفقات و إيرادات معظم المرافق ذات النشاطات التجارية و الصناعية في ميزانيات خاصة تلحق بالميزانية العامة للدولة.

ولا يخفى على أحد أن الميزانيات الملحقة لا تظهر تفاصيلها في الميزانية العامة، بل يكتفي بذكر رصيدها فقط في جانب الإيرادات، إن كان هناك فائض، وفي جانب النفقات، إن كان هناك عجز، وعليه فلا يثير مبدأ عمومية الميزانية بالنسبة لهذه المرافق أية مشاكل في الواقع العملي.
أما الانتقاد الثالث فيتضمن أن مبدأ عمومية الميزانية لا شأن له بكفاءة العمل الحكومي وحسن أدائه. إذ لا نعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة لجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد، على نحو تفصيلي في وثيقة الميزانية، على مرونة العمل الحكومي و كيفيته.

بالرغم من ذلك، فإن التشديد في تطبيق مبدأ عمومية الميزانية قد يؤدي في بعض الأحوال إلى بعض المشاكل العملية. حيث أن التشدد في تطبيق مبدأ العمومية، وتطبيقه على نحو حرفي، من شأنه يلزم الحكومة بالتصرف على نحو غير منطقي، و أن يؤدي إلى التعقيد والوقوع في البيروقراطية المعطلة لتنفيذ المشاريع التي تنوي الحكومة إنجازها.و لكن من السهل مواجهة بعض المواقف المستعصية من خلال تبسيط مفهوم مبدأ العمومية والتركيز على موضوعه. فالمبدأ المذكور يهدف أساسا إلى فرض رقابة صارمة على طريقة استخدام الموارد العامة ومكافحة إهدار القدرات المالية للدولة. ومنه فإن احترام هذا المبدأ ينبغي ألا يتجاوز حدود الهدف من وجوده، أي تحقيق الرقابة المرجوة، ولا يوجد ما يدعو إلى تطبيقه بصورة جامدة مادام أن الهدف المحدد، مازال قائما.

ويمكن الاعتقاد أنه من المناسب التخفيف من التشدد الذي يطبع مبدأ عمومية الميزانية، بالنظر لتضخم حجم الموازنات العامة في الوقت الحالي. فلا يوجد ما يحتم إلى اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بعرض بيانات الشروع النهائي لميزانية الدولة حتى لا يبدو

هذا المشروع شديد التعقيد. ويرى بعض منظري المالية العامة، أنه من الملائم، لتحقيق ذلك، اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بتحضير مشاريع ميزانيات المرافق العامة المختلفة المعروضة على وزارة المالية، أما مشروع الميزانية العامة للدولة فيمكن تقديمه وعرضه بإيجاز كي يتمكن المطلع عليه من معرفة الخطوط العريضة والنقاط الأساسية للسياسة الحكومية حتى ولو اقتضى ذلك الإخلال بقاعدة العمومية في حدود مقبولة. طالما أن هذا الإخلال ليس من شأنه تفويت الهدف من المبدأ، ألا وهو إحكام الرقابة على نفقات الحكومة و إيراداتها.

وإذا كان مبدأ عمومية الميزانية يهدف إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة بترخيصها لتفاصيل إيرادات ونفقات العامة، فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض وهما: قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وقاعدة تخصيص الاعتمادات.

القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات:

لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز[1]، وتعني هذه القاعدة ألا يخصص إيراد معين من الإيرادات العامة للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات فلا يجوز مثلا أن تخصص حصيلة الضريبة الإضافية على وقود السيارات لإصلاح وصيانة الطرق، أو تخصص حصيلة الرسوم الإضافية على صحف الدعاوى والأوراق القضائية لإنشاء دور المحاكم وإصلاحها وتأسيسها .. الخ.. وإنما ينبغي وفقا

---

(1) المادة 8 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

لهذه القاعدة أن يتم تحصيل جميع الإيرادات، أيا كان نوعها وأيا كانت الوحدة التي تقوم بتحصيلها، لحساب الخزانة العامة دون تخصيص حتى تتاح الفرصة لاستخدام إجمالي الإيرادات العامة وتوزيعها على كافة أوجه الإنفاق دون التقيد بتوزيع محدد .

هذا فضلا عن أن الإخلال بهذه القاعدة، أي تخصيص حصيلة إيراد معين لوجه معين من أوجه الإنفاق، قد يؤدى على أحد وضعين أحلاهما مر، الوضع الأول: أن تكون حصيلة الإيراد اكثر من اللازم فيدفع هذا الوحدة الحكومية إلى الإسراف في الإنفاق دون ما ضرورة تبرر ذلك.

والوضع الثاني: أن تكون الحصيلة أقل من اللازم فتؤدي إلى عدم تنفيذ الأعمال أو تنفيذها بدرجة منخفضة من الجودة مما ينعكس بدوره على العمر الاقتصادي للمشروع أضف إلى ذلك أن الإخلال بالقاعدة سالفة الذكر من شأنه تهديد التضامن والسلام الاجتماعي بين أفراد المجتمع إذ أن المطالبة بتخصيص حصيلة ضريبة معينة للإنفاق منها على وجه معين، من شانه أن يدفع كل طائفة من المواطنين على المطالبة بتخصيص حصيلة الضرائب المفروضة عليها للإنفاق منها على أعمال تعود دفعها عليهم وحدهم مما يخرج الضريبة عن تعريفها المستقر عليه ويجعلها مقابلا للمنفعة. وأخيرا فإن الخروج على هذا المبدأ من شأنه تشجيع المكلفين على التهرب من أداء الضريبة إذا ما ارتأوا أن وجه الإنفاق المخصص له هذه الضريبة لا يمثل بالنسبة لهم أي أهمية أو لن يعود عليهم بأي نفع مباشر.

القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات:

تعني هذه القاعدة وهي الأكثر أهمية، أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجماليا بل يجب أن يخصص مبلغ

معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام. فلا يجوز أن يكون إعداد واعتماد النفقات كمبلغ إجمالي يترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة وفق مشيئتها وإلا ضاعت الحكمة من رسم البرامج والسياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخداماتها المثلى، ولتعذر على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومي في تفصيلاته وتقييم الأداء.

رغم ما تحققه هذه القاعدة من مزايا، إلا أن التطبيق الحرفي لها من شأنه أن يؤدي إلى نتائج غير مقبولة: فيترتب، من جهة، على وجوب موافقة السلطة التشريعية على المبلغ المخصص لكل وجه من أوجه الإنفاق بالتفصيل أن يتضخم حجم الميزانية إلى حدّ مبالغ فيه، وأن تلتزم السلطة التشريعية بإجراء عدد هائل من التصويت يتناسب مع تفصيل كل وجه من وجوه الإنفاق الحكومي في كل إدارة حكومية على حدة مما يؤدي إلى إثقال كاهل هذه السلطة بتفاصيل غير ضرورية.

وتسلب من ناحية أخرى، الإجارة المغرقة في التفصيل لأوجه الإنفاق العام، من الحكومة كل مرونة لازمة لإدارة المرافق العامة وتضطرها إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية في كل مرة ترى فيها ملائمة تغيير الاعتمادات التفصيلية التي سبق لها إقرارها، مما يتعارض مع حسن سير المرافق العامة واطرادها .

لذلك فإن الكياسة المالية تقتضي مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات والاستفادة من مزاياها مع توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية ويتحقق بأن تقسم النفقات العامة بالنسبة لكل وحدة حكومية على أقسام رئيسية تمثل وحدات التخصيص ويتم

اعتمادها من السلطة التشريعية بحيث لا يجوز للسلطة التنفيذية مجاوزة المبالغ المخصصة لكل من هذه الوحدات إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية والحصول على موافقتها وفي نفس الوقت يسمح للحكومة بأن تتعدى المبالغ المخصصة للبنود بأن تنقل مبالغ متوفرة في بند معين لا يحتاجها إلى بند آخر داخل نفس الوحدة دون ما حاجة إلى الرجوع على السلطة التشريعية في هذا الشأن وهذا يتم التوقيف بين الاعتبارات السياسية المتمثلة في أحكام رقابة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق الحكومي وبين الاعتبارات الفنية المتمثلة في توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية .

المطلب الرابع

مبدأ توازن الميزانية

يحتوي توازن الميزانية على مفهومان: مفهوم تقليدي ومفهوم حديث، لذلك على النحو التالي:

أولا - المفهوم التقليدي لمبدأ الميزانية:

يعني هذا المبدأ المفهوم التقليدي، تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان. فالمبدأ، من هذا المفهوم، ينظر إليه إذن نظرة حسابية بحتة وهذا موازنة الأفراد والمشروعات الخاصة. وذلك خشية حدوث عجز يتجه بطبيعته على التزايد إذا تمت تغطية عن طريق الاقتراض، وإلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع على الإسراف والتبذير .

ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق الالتجاء إلى القروض، من شأنه أن يؤدي إلى تناقص الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت ستوجه في الغالب على الاستثمار مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي نقصا لا يعوضه قيام الحكومة بإنفاق حصيلة القروض في سد العجز أي في إنفاق غير استثماري فإن ذلك يعني تناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع مما يؤدي إلى زيادة البطالة. أضف إلى ذلك، أن سدّ العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة بأعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام وعدم استفادتها بالأموال المقترضة.

ثانيا - المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية:

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر على العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي. ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كل ما هنالك أنه يميل على أن يستبدل بفكرة التوازن المالي فكرة أوسع منها هي فكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الميزانية.

هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه بنظرية العجز المؤقت والمنظم «déficit systématique» وتتمثل هذه النظرية في أنه في فترات الركود والكساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة هي في الحقيقة العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد و ليس العجز بمفهومه المحاسبي، كما يشير أصحاب المفهوم التقليدي. وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات، ونظرا لحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد

أو المشاريع الخاصة بهذه الاستثمارات. ولهذا يتعين على الدولة، من ناحية، أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحالة الاقتصادية، وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للعاطلين عن العمل وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب.كما يتعين عليها، من ناحية أخرى، أن تخفض من حجم الاقتطاعات العامة (تخفيض معدل الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة)، حتى تزيد الموارد المالية لدى المواطنين وتقلل الأعباء الملقاة على عاتق المؤسسات الخاصة. هذه الاجراءات بشقيها، أي زيادة الطلب الكلي وتخفيض الاقتطاعات الجبائية، مما يؤدي إلى حدوث عجز في الميزانية، ولكنه عجز مقصود أو منظم لأنه سيؤدي بعد مدة إلى عودة التوازن الاقتصادي وبالتالي التوازن المالي : فالإجراءات سالفة الذكر (زيادة الطلب الكلي وتخفيض الضرائب) ستقضي على حالة البطالة وتؤدي إلى تنشيط الحياة الاقتصادية فتزيد حصيلة الضرائب وتتوقف الإعانات التي تمنح للعاطلين عن العمل أو المؤسسات. على أنه ينبغي لتحقيق ما تقدم أن يلاحظ أن التوسع في الإنفاق العام يجب ألا يتعدى حجم البطالة الموجودة و إلا أدى ذلك إلى حدوث تضخم، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى، تفترض سياسة العجز المنظم فرص عمل منتجة وانتشار البطالة بالرغم من هذا. كما أنها تفترض وجود رؤوس أموال غير مستخدمة. فإذا لم تتحقق هذه الشروط فإن اللجوء إلى العجز المنظم يؤدي إلى التضخم.

وبعبارة أخرى، تتلخص نظرية العجز المنظم في أنه يتعين على الدولة في حالة الكساد، أي عندما يكون الاقتصاد القومي دون حالة التشغيل الكامل أن تعمل كل ما من شأنه زيادة الطلب الكلي الفعلي حتى تنتعش الحياة الاقتصادية مرة أخرى وتزداد العمالة إلى الحد الذي تصل فيه إلى تشغيل كل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي، أي مرحلة التشغيل الكامل .

وتتوصل الدولة إلى زيادة الطلب الكلي الفعلي في حالة الكساد بواسطة عجز الميزانية أي إنفاق مبالغ تزيد على الإيرادات المحصلة ذلك أنه في أوقات الكساد تقل حصيلة الضرائب لقلة الأرباح ونقص الدخول. وتشير نظرية العجز المنظم على الدولة بوجوب زيادة إنفاقها على المشاريع الاقتصادية والاجتماعية مما يزيد من الطلب العام، بوجوب منح مساعدات وإعانات للمؤسسات حتى تستطيع معاودة نشاطها ومواجهة الزيادة في الطلب الفعلي الخاص والعام.

وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد الوطني أن يخرج من حالة الركود التي يعانيها، وتزيد العمالة إلى الحد الذي يشتغل فيه الجهاز الإنتاجي للدولة بكل طاقته، أي تصل العمالة إلى الحد الكامل.

ووسيلة الدولة إلى تمويل عجز الميزانية هي أساسا الإصدار النقدي. وتشير نظرية العجز المنظم بوجوب عدم التخوف من التضخم في هذه الحالة بالذات، لأنه تضخم نافع ومفيد طالما أن الاقتصاد القومي دون حالة العمالة الكاملة. مما يعني وجود طاقة إنتاجية معطلة لا ينتظر لتشغيلها سوى حدوث طلب على منتجاتها وهذا ما يكفله عجز الميزانية على النحو المشار إليه .

وعندما تعود حالة التشغيل الكامل إلى الاقتصاد الوطني، أو حالة التوازن الاقتصادي، فإن هذا كفيل وحده بإعادة ميزانية الدولة إلى توازنها الحسابي : فمن جهة، تؤدي زيادة الإنتاج الوطني إلى زيادة الضرائب على أرباح المؤسسات ودخول الأشخاص الطبيعيين. ومن جهة أخرى تكف الدولة عن منح إعانات للعاطلين عن العمل ومساعدات للمؤسسات. وكلا الأسلوبين قادران على زيادة إيرادات الدولة وفي ذات الوقت بتقليل نفقاتها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق توازن الميزانية.

ومن هذا العرض المختصر لنظرية العجز المنظم يبين بوضوح أنها لا تعدو أن تكون رسما للفن المالي الواجب إتباعه لتنفيذ أراء كثيرة فيما يتعلق بمعالجة حالة الركود الاقتصادي ويمكن أن نستخلص من هذه النظرية الأمور الآتية:

1 – إن نظرية العجز المنظم وإن كانت تبدو بصورة سطحية مخالفة لمبدأ توازن الميزانية، هي في حقيقة الأمر خطوة سابقة للوصول إلى التوازن في الميزانية. هي في الحقيقة خطوة سابقة للوصول إلى التوازن في الميزانية. حيث أن التضحية بصورة مؤقتة بهذا التوازن إلى إخراج الاقتصاد الوطني من حالة الكساد التي يعاني منها على النحو السالف ذكره.

2 - أن العجز في الميزانية هو عجز مؤقت وليس دائما، وينتهي بمجرد وصول الاقتصاد على حالة التوازن الاقتصادي وتحقيق العمالة الكاملة. حيث أن نظرية العجز المنظم تدعو على العجز الدائم مما يؤدي في النهاية إلى مخالفتها لمبدأ توازن الميزانية وهو الأمر الذي يخالف ما تهدف إليه.

3 – أن العجز في الميزانية، التضخم المقصود، لا يجب أن يتجاوز الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملة وألا تحول التضخم من نافع إلى ضار .إذ أنه يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، من جهة وتدهور في قيمة النقود من جهة أخرى، فيؤثر بالسلب على الطاقة الإنتاجية المستغلة.

4 - يجب على الدولة أن تتيقظ بشأن الحدّ عن الإصدار النقدي، وهو الأداة التي تستخدمها الدولة للوصول إلى مرحلة التوازن، عندما يصل الاقتصاد الوطني إلى مرحلة العمالة الكاملة. حيث أن الاستمرار فيه من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانهيار قيمة

النقود، بدلا من زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة في الطلب على السلع والخدمات. ويرجع ذلك إلى أن الجهاز الإنتاجي يعمل بكل طاقته دون وجود أي طاقة معطلة.

5 - أن نظرية العجز المنظم والتحليل الكيتري في هذا الخصوص لا ينطبقان إلا على الدول المتقدمة اقتصاديا. إذ تؤثر النفقات العامة في هذه الدول، في أوقات الكساد، تأثيرا مباشرا بالزيادة في الدخل القومي النقدي وكذلك على الدخل القومي الحقيقي. ذلك أن الجهاز الإنتاجي في هذه الدول يتميز بعدم وجود عوائق تمنع من زيادة السلع والخدمات. حيث توجد به موارد طبيعية معدة للاستغلال، عمل تقني، ورؤوس أموال إنتاجية عاطلة عن العمل، تعاني من انخفاض مستوى الطلب الفعلي عن المستوى اللازم لتحقيق التشغيل الكامل. ومن ثم يستجيب الجهاز الإنتاجي للزيادة في الطلب الكلي الفعلي، بإنتاج كمية أكبر من السلع والخدمات. وبهذا يترتب على زيادة الطلب زيادة في الدخل الوطني بالإضافة إلى الزيادة في الدخل الوطني الحقيقي، ولأحدث ارتفاع تضخمي في الأسعار وتحتفظ النقود بقيمتها، أي بقدرتها الشرائية. أي أن نظرية العجز المنظم تكون ذات فعالية في ميزانيات هذه الدول من أجل الوصول إلى مرحلة التوازن.

أما بالنسبة للدول النامية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل في: أن الجهاز الإنتاجي يتميز بوجود عوائق تمنع من زيادة إنتاج السلع والخدمات، كما أن عناصر الإنتاج الأساسية تعاني من النقص أو حتى الانعدام كرؤوس الأموال الإنتاجية والعمل التقني في كثير من القطاعات الحيوية للاقتصاد الوطني . أضف إلى ذلك معاناة هذه الدول من عدم مرونة عناصر الإنتاج بصورة عامة بسبب عدم توفرها أو صعوبة وصولها إلى المكانة المطلوبة. ولكل هذه المشاكل فإن الجهاز

الإنتاجي في هذه الدول لا يستجيب للزيادة في الطلب الكلي الفعلي وذلك بالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك ومن ثم معامل المضاعف فيها، ولا يترتب على الزيادة في الطلب زيادة في إنتاج السلع والخدمات. وبهذا يكاد ينحصر أثر زيادة الطلب على زيادة الدخل القومي النقدي، لا الحقيقي، وحدوث ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور في قيمة النقود. فالمضاعف في هذه الحالة لا يضاعف الدخل الوطني الحقيقي بقدر ما يضاعف الأسعار أو الدخل الوطني النقدي.

المبحث الثاني
إجراءات تحضير وإعداد الميزانية

تستلزم دراسة إجراءات تحضير وإعداد الميزانية أن نتطرق إلى السلطة المختصة بتحضير الميزانية (**المطلب الأول**) والإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية (**المطلب الثاني**) وأخيرا الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية (**المطلب الثالث**).

المطلب الأول
السلطة المختصة بتحضير الميزانية

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات **الاعتبار الأول**، تعبير الميزانية عن البرنامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة **والاعتبار الثاني** أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي وحدها التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات. **الاعتبار الثالث**، أن هذه

السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد الوطني، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية في هذا الصدد. وأخيرا **الاعتبار الرابع**، أما السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

فالسلطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما تتركز مهام السلطة التشريعية في مرحلة تالية تخص اعتماد الميزانية.

فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير اوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق الدولة بفروعه المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العام. كما أن السلطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية.

ومن ثم فإنه يتم تكليفها بإعداد وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمرّ بها كل دولة، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة وعناية، وأخيرا، فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقبلة، ولذا فإنه يجب أن يطبع الانسجام والتوافق بين أجزاء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة.

ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية. فأعضاء البرلمان، يحاولون، غالبا، بكافة السبل الممكنة كسب رضى ناخيبهم عن طريق إعداد ميزانية ترضي منتخبيهم لا تراعى فيها

القواعد التقنية، من جهة، ولا توازن الإيرادات مع النفقات، من جهة أخرى. مما يؤدي في الأخير، إلى إخراج ميزانية غير متناسقة، ولا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط وبرامج الحكومة المستقبلة. وبالرغم من ذلك، فإنه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد وتحضير الميزانية، كأن تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق له الاقتراع عليها بالموافقة. وهي في هذا الصدد يتوقف دورها عند حدّ التوجهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد والتحضير للميزانية.

وإذا كان من المتفق عليه بين الدول المختلفة أن السلطة المختصة بتحضير ولإعداد الميزانية هي السلطة التنفيذية وحدود سلطاته.

وعلى سبيل المثال فإن وزير المالية البريطاني يعدّ المسؤول الأول عن إعداد الميزانية ويتمتع بسلطات واسعة في هذا الصدد. فتقدر النفقات العامة بمعرفة كل وزير ثم تبلغ إلى وزير المالية الذي يكون له سلطة إعادتها إلى الوزراء مرة أخرى إذا ارتأى ضرورة إدخال تعديلات معينة عليها. فإذا لم يوافق هؤلاء على إجراء هذه التعديلات فإنه يكون من حقه منفردا إجراء تلك التعديلات. وعلى العكس من ذلك فإن وزير المالية الأمريكي لا يكون له مثل هذه السلطات فدوره كدور باقي الوزراء، إذ أن رئيس الدولة بنفسه يقوم بالإشراف على عملية إعداد وتحضير الميزانية، والفصل في الخلافات بين الوزراء حول توزيع الموارد العامة على مختلف المرافق العامة وهو ما يطلق عليه"بنظام الحكم الرئاسي". فرئيس الدولة هو الذي يعدّ رئيس السلطة التنفيذية ويعتبر باقي الوزراء مساعدين له، دون أن يترك أمر تحضيرها إلى وزراء المالية الأمريكية. أما في فرنسا والجزائر، فإن وزير المالية يتولى إعداد

الميزانية بصورة عامة دون أن ينفرد مستقلا بها. فإذا أراد إدخال أي تعديلات في الميزانية دون موافقة الوزير المختص عليها، فإنه لا يملك إجراء هذا التعديل، بل يتم عرض هذا الاقتراح بالتعديل على رئيس الوزراء الذي يحيل الأمر بدوره إلى مجلس الوزراء للفصل في هذا الخلاف. فهذه الدول، لا تأخذ بالتوسع أو التضييق في سلطات وزير المالية، بل تحدد سلطاته بما يحقق منفعة الدولة.

ويلاحظ، بوجه عام، أنه كلما اتجهت الدولة إلى توجيه اقتصادها وأخذت بمبدأ التخطيط في هذا الصدد، كلما تضاءلت أهمية الدور الذي يلعبه وزير المالية في عملية الإعداد.

المطلب الثاني
الإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية

لقد جرى العمل على أن وزير المالية، باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراهم لإيراداها ونفقاها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

وبمعنى آخر، أن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات، وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها. وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها. ويكون من سلطتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في مشروع

متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع الوثائق المالية إلى السلطة التشريعية للاطلاع عليه و اعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي نفقات وزارة المالية وبتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها. وتتولى المديرية العامة للميزانية بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى المديرية العامة للميزانية بالنسبة للنفقات العامة والمديرية العامة للضرائب بالنسبة للإيرادات العامة (حالة الجزائر) بالوزارة مرفقا به مذكرة تفسيرية أو عرض للأسباب.

ويتضح مما سبق، أن عملية إعداد الموازنة يتم على نحو روتيني مثل كافة الأعمال الحكومية. فكل إدارة من إدارات الدولة تستعد قبل نهاية السنة المالية لتحديد احتياجاتها من النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة، وبمجرد أن تحديد اعتماداتها من أموال الدولة، تسرع هذه الإدارات بإنفاقها مراعية القواعد القانونية للإنفاق فقط، مما يجعل الموازنة العامة تبدو كما لو كانت مجموعة من التصريحات لكبار موظفي الدولة بإنفاق الموارد العام. في حين تقتضي النظرة السليمة لها اعتبارها مجموعة من الالتزامات المتعلقة بتنفيذ مهام محددة تهدف لتعظيم النفع العام وتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

وأمام كافة الاعتبارات المتقدمة، فقد بدأت الدول، وخاصة المتقدمة، نحو الاتجاه إلى الأساليب الحديثة بشأن إعداد وتحضير الميزانية العامة. بحيث تعبر بصورة حقيقية عن تقديرات الدولة فيما يتعلق

بالنفقات والإيرادات الخاصة بسنة مقبلة، ومن توضح الاتجاهات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل دولة.

ولعل التجربة الأمريكية، في هذا الإطار، خير مثال على ذلك. فقد قام الكونغرس الأمريكي بتشكيل لجنة خاصة هي لجنة **"هوفر"** في سنة 1950 لدراسة السبل الحديثة لاعداد الميزانية العامة. وقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة تقسيم الميزانية إداريا (**التقسيم الإداري**)، وكذلك وفقا لوظائف الدولة (**التقسيم الوظيفي**). وقد دعت هذه اللجنة إلى ضرورة تسجيل مختلف الأعباء المالية التي تتحملها الدولة في الميزانية العامة، أي ضرورة تسجيل مختلف الأعباء المالية التي تتحملها الدولة في الميزانية العامة، أي ضرورة تحديد أوجه الإنفاق المختلفة للأموال العامة. وذلك كي تعبر بصورة واقعية عن الوضع المالي الحقيقي للدولة، ويمثل ذلك دعوة صريحة للتخلي عن النظرة التقليدية للميزانية العامة، باعتبارها سجلا لنفقات وإيرادات الدولة، واعتناق نظرة حديثة بحيث تصبح الميزانية العامة أداة لترشيد استخدام الدولة للأموال العمومية. وقد أخذت العديد من الدول بهذين التقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة.

ويتمثل التقسيم الإداري، وهو الأسلوب التقليدي، لإعداد وتحضير الميزانية العامة، في تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات والإيرادات وفقا للوحدات الحكومية في الدولة (الوزارة- المصالح — الهيئات — الإدارات..).

ويحقق هذا التقسيم عدة مزايا: فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد ميزانية الدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلة وإيراداتها المتوقعة من خلال السنة المالية المقبلة. حيث تعد كل وحدة من وحدات الدولة هي الأقدر على تحديد حجم نفقاتها وإيراداتها.

كما أن التقسيم الإداري يسمح للسلطة التشريعية من مناقشة واعتماد ومراقبة الميزانية بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالي لكل وحدة حكومية على حدة. ولذا فلا تكاد دولة واحدة لا تستخدم هذا التقسيم في ميزانيتها العامة.

إلا أنه يعاب على هذا التقسيم أنه غير كاف، لأنه لا يعكس مطلقا درجة كفاءة أي وحدة من وحدات الدولة بالمقارنة مع غيرها من الوحدات. كما أنه لا يسمح بمتابعة النشاط الحكومي ودراسة تطور توزيع الموارد العامة،على مختلف وظائف الدولة، بصورة تسمح بتقسيم هذا النشاط بأسلوب اقتصادي.

ولذلك، فقد مالت الأساليب الحديثة أن تأخذ بأسلوب التقسيم الوظيفي جنبا إلى جنب مع التقسيم الإداري، السالف الذكر. ويقوم هذا التقسيم على أساس تصنيف النفقات العامة وتبويبها في مجموعات متجانسة، تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة. فالمعيار المتبع في هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال العام من أجلها، بغض النظر عن الوحدة أو الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المختصة بهذه النفقات.

فمثلا يدرج ضمن بند الصحة جميع النفقات المخصصة للصحة المدرسية بالرغم من تبعية الأخيرة لوزارة التربية و التعليم.

واستخدام نوع الوظيفة التي تؤديها الحكومة كمعيار للتقسيم يستلزم توزيع الكثير من بنود النفقات العامة الثابتة التي لا تمثل في حدّ ذاتها وظيفة مستقلة على مختلف الوظائف الرئيسية المستخدمة في التقسيم. ويخرج عن ذلك بعض النفقات التي يفضل بقاءها في بند مستقل لكونها لا تحقق وظيفة معينة. على سبيل المثال نجد نفقات

خدمة الدين العمومي. بالإضافة إلى صعوبة توزيع خدمة الدين العام على الوظائف المختلفة فإن لها من الأهمية الخاصة ما يبرر بقائها في بند واضح و متميز.

وإذا كان استخدام التقسيم الوظيفي يهتم أساسا بجانب النفقات العامة، إلا أن أي تقسيم للميزانية العامة للدولة لابد أن يتضمن جانب الإيرادات العامة حتى تكتمل الفائدة. إلا أنه وفقا لقاعدة عدم تخصيص الإيرادات، السالف توضيحها، فإن الإيرادات العامة في الميزانية لا يمكن تقسيمها تقسيما وظيفيا، وإلا تكون مخالفة لقاعدة هامة من القواعد التي تحكم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة. وإزاء ذلك، فإنه يكتفي بتقسيم جانب الإيرادات العامة تقسيما يتماشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، ألا وهو نشر بيانات الميزانية العامة بطريقة واضحة ومختصرة تسهل على غير المتخصصين إدراك مضمونها والوقوف على مدى أهمية دور الحكومة والقطاع العام في الاقتصاد الوطني.

ومما هو جدير بالذكر، أن للتقسيم الوظيفي أهمية كبيرة في إعداد وتحضير ميزانية الدولة، إذ يحقق العديد من المزايا: فإن تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات العامة في مجموعات متجانسة، تخصص كل منها لوظيفة معينة من وظائف الدولة،يجعل من اليسير على الشخص العادي، غير المخصص، الوصول إلى كل ما يخص النشاط الحكومي واتجاهات الدولة الاقتصادية، خاصة بالنسبة لحجم القطاع العام ودرجة أهميته في الاقتصاد الوطني. كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع. وأخيرا فبواسطة يمكن تحليل النشاط الحكومي، والوقوف على التغييرات التي تحدث في طبيعة هذا النشاط ونطاقه من سنة لأخرى.

وقد أخذت النظريات الحديثة بشأن أساليب إعداد وتحضير الميزانية بالعديد من الأساليب الحديثة والتي تتمثل فمايلي:

أولا – ميزانية الأداء: التي تعني، بصورة مختصرة، إعادة تقسيم جانب النفقات العامة للميزانية بحيث يظهر كل ما تنجزه الدول من أعمال وليس ما تشتريه الدولة من سلع وخدمات، ومن ثم فإن القائمين على إعداد ميزانية الأداء لا يهتمون في المقام الأول بتحديد عناصر الإنتاج المستخدمة في كل وحدة حكومية (أجور عمال مواد البناء مثلا) بل يهتمون بتحديد المنتج النهائي من استخدام هذه العوامل (إنشاء مستشفى جامعي، بناء مدرسة..) فاستخدام الأموال العامة،وفقا لهذا الأسلوب ، يتم بقصد تحقيق أهداف إنتاجية محددة.

ثانيا – ميزانية التخطيط والبرمجة: ويقوم هذا الأسلوب على أساس النظر إلى احتياجات المجتمع ووسائل أشياعها ن بصورة شاملة ومتكاملة. وتهدف طريقة الإعداد هذه إلى تحقيق الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد العامة بأفضل صورة ممكنة. إذ يفترض فيمن يضطلعون بإعداد الميزانية معلقة كافة البدائل الممكنة للإنفاق العام، القيام بالمقارنة بين تكلفة ومنفعة كل بديل والآخر لكي يتمكنوا من تحقيق هدف الرشادة الاقتصادية للموارد العامة. ويقوم هذا الأسلوب على عناصر ثلاثة هي: **التخطيط، البرمجة و الميزانية.**

إذ يمثل التخطيط، الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها في المدى الطويل. أما البرمجة، تتعلق بالبدائل المختلفة الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف المحددة مع تقدير العبء المالي لكل بديل، والأساليب الأكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف، لكي تصل في نهاية المطاف إلى وضع برامج متكاملة بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وأساليب تنفيذ كل

منها وكيفية تمويل هذا التنفيذ. وأخيرا الميزانية،التي هي عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج في صورة اعتمادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالي على المدى القصير، أي أنها تقوم بالتوفيق بين اعتبارات المدى القصير (الموارد المالية المتاحة فورا) وخطط المدى الطويل.

ثالثا - الإدارة بالأهداف: التي تتطلب أن يتم تخصيص اعتمادات الميزانية وفقا للأهداف الفرعية التي تسعى كل إدارة أو مصلحة حكومية لتحقيقها. أي أن ذلك يستوجب أن يقوم كل مرفق بتحديد أهدافه أولا، ثم يقوم رئيس كل قسم أو إدارة في المرفق بتحديد أهدافه الفرعية التي يعتزم تحقيقها خلال العام المالي القادم ثم يتم تحديد الاعتمادات المطلوبة وفقا لهذه الأهداف الفرعية، على أن تدور عمليات التنفيذ والمتابعة والتعديل على مدار العام في إطار هذه الأهداف الفرعية ومدى تحقيقها والعقبات والمشاكل التي تعترض تحقيقها .

وأخيرا ، الميزانية ذات الأساس الصفر: وهي نبدأ بضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جدوى وتقييم كافة الأنشطة والبرامج سنويا، على اعتبار أنها أنشطة وبرامج جديدة غير مرتبطة باعتمادات سابقة. وهي تؤدي إما إلى تطوير وتحسين البرامج أو النشاط أو تخفيضها أو إلغاء النشاط أو البرنامج نفسه إذا ثبت عدم جدواه وبغض النظر عن المرحلة التي وصل إليها هذا البرنامج.

في الجزائر، يحتوي المشروع السنوي لقانون المالية على قسمين منفصلين أساسين:

يتضمن القسم الأول منه الاقتراحات المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية و كذا على السبل والوسائل الكفيلة بضمان التوازنات المالية التي أقرها المخطط التنموي السنوي.

ويقترح في القسم الثاني منه المبلغ الإجمالي للاعتمادات المطبقة في إطار الميزانية العامة للدولة بشأن نفقات التسيير والاستثمارات العمومية، كما يقترح فيه المبلغ الإجمالي للاستثمارات المخططة.

كما يتضمن القسم الثاني الاقتراحات:
الترخيصات الإجمالية للإيرادات و النفقات لكل ميزانية ملحقة؛
الاجراءات ذات الطابع التشريعي المطبقة على الحسابات الخاصة للميزانية؛
الأحكام المختلفة المطبقة على العمليات المالية للدولة.

ويميز في مشروع قانون المالية بين الأحكام التشريعية الدائمة والأحكام التي لها طابع وقتي و يكتسي كل حكم مقترح لم تحدد فترة تطبيقه صراحة طابعا دائما.

كما يجب أن يرفق قانون المالية السنوي بما يلي[1]:
تقرير تفسيري للتوازن الاقتصادي و المالي والنتائج المحصل عليها وآفاق المستقبل؛
ملحقات تفسيرية تبين خاصة مايلي:
أ- التقييمات حسب كل صنف من أصناف الضرائب، لا سيما تلك المتعلقة بالإجراءات الجديدة، وبصفة عامة، تقديرات التحصيلات الناتجة عن موارد أخرى؛

---

(1) المادة 68 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

ب - توزيع نفقات التسيير لمصالح الدولة حسب كل فصل المرفقة عند الاقتضاء بتقييم حول تطور تكاليف الخدمات؛

جـ - توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للمخطط السنوي،حسب كل قطاع؛

د - توزيع رخص تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسات العمومية حسب كل قطاع؛

هـ - قائمة الحسابات الخاصة بالخزينة تبين مبلغ الإيرادات والنفقات والمكشوفات المقررة لهذه الحسابات؛

و- القائمة الكاملة للرسوم شبه الجبائية.

المطلب الثالث
تقنيات تقدير النفقات و الإيرادات

تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الميزانية. وإن الهدف الذي تسعى إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد وتحضير الميزانية هي أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، حتى تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونقص الإيرادات عما هو متوقع.

ويمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية بعدة طرق:

أولا - تقدير النفقات:

يتم إعادة تقدير النفقات دون صعوبات تقنية كثيرة. حيث أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلة على أساس حجم نفقاته السابقة مضافا

إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق:

1- الاعتمادات المحددة والاعتمادات التقديرية:

نعني بالاعتمادات المحددة تلك التي تمثل الأرقام الواردة بها الحد الأقصى لما تستطيع الحكومة اتفاقية دون الرجوع إلى السلطة التشريعية. وتعدّ هذه الطريقة هي الأساس في اعتمادات النفقات وتطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل والتي يكون لها خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلة، مما يعني عدم تجاوزها لاعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات .

أما الاعتمادات التقديرية ويقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب. وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد. ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على أن يتم عرض الأمر عليها فيما بعد للحصول على موافقتها، أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية .

2 – اعتمادات البرامج:

هذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشاريع التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين: إما عن طريق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، ويتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراج في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة

الجزء الذي ينتظر دفعه فعلا من النفقات. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات الربط.** أما الطريقة الثانية، فهي تتلخص في أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية.

وبموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات البرامج .**

ثانيا – تقدير الإيرادات:

يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات تقنية، إذ أنه يرتبط أساسا بالتوقيع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على الاقتصاد الوطني من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة، وخاصة الضرائب، في السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:

1 – التقدير الآلي:

تتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها.

وتستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة قبل الأخيرة إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت

أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة. وقد أضيفت قاعدة أخرى إليها هي قاعدة الزيادات التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت تحدد على أساس متوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة وتتميز هذه الطريقة بأن تحديد حجم الإيرادات والنفقات يتم بصورة تحفظية.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت. فغالبا ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى.

كما انتشار التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض القدرة الشرائية في كثير من البلدان في العصر الحديث يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.

2 - التقدير المباشر :

تستند هذه الطريقة أساسا على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة.

تطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته إيراداته العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.

وفي حقيقة الأمر، أن هذا التوقع يرتبط بصورة وثيقة بمستوى وحجم النشاط الاقتصادي في الدولة ففي فترات الرخاء والانتعاش تزداد الدخول والثروات والمبيعات والأرباح والاستهلاك والواردات

والصادرات... الخ أن حركة الأنشطة الاقتصادية عموما تكون في حالة انتعاش ورواج ويترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة في حصيلة الإيرادات بصورة قد تفوق الحصيلة المتوقعة أما في فترات الكساد فتصاب الأنشطة الاقتصادية في مجموعها بحالة من الخمول، مما يترتب عليه قلة الحصيلة الإيرادات وزيادة حجم النفقات عن حجم الإيرادات، مما يمثل صعوبة على لجان تقدير الإيرادات، إذ أن ذلك يتطلب دراسة وتحليل للتقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد الوطني .

وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات، فإن اللجان المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جدا من الواقع، تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها ومستوى النشاط الاقتصادي المتوقع والتغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق)...الخ مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب ما يكون إلى الواقع.



الفصل الثاني
اعـــتمـــاد المـــيزانيـــة

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة، ميزانية تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقا للنظام السياسي لكل دولة. والسبب الرئيسي في ذلك، أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل القومي الحقيقي بين الطبقات والفئات والأفراد، وبالتالي تحرص الدول المحتلة على ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب، أي السلطة التشريعية، لمشروع الميزانية حتى يصبح قابلا للتنفيذ والسلطة المختصة باعتماد الميزانية هي المجلس التشريعي، ويتم اعتماد الميزانية داخله بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة. وسنتطرق إلى السلطة المختصة باعتماد الميزانية (**المبحث الأول**) ثمّ سنتعرض لدراسة اعتماد الميزانية (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول
السلطة المختصة باعتماد الميزانية

تقوم السلطة المختصة باعتماد وإيجاز الميزانية وهي السلطة التشريعية فهذا الاعتماد شرط أساس لا غنى عنه لوضع الميزانية موضع التنفيذ وذلك طبقا للقاعدة المشهورة " أسبقية الاعتماد على التنفيذ".

وقد تنشأ حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة وإقرارها من حقها في الموافقة على الضرائب وعلى مراقبة موارد الدولة عامة. إذ من

الواضح أن هذا الحق، أي الحق في فرض الضرائب، يعدو قليل القيمة على إذا لم يعترف للسلطة التشريعية بحق آخر مقابل له هو الحق في الموافقة على النفقات وهذا أمر بديهي، إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة ستستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحلو لها .

ويمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعي بثلاث مراحل على النحو التالي:

أ - **مرحلة المناقشة العامة:** حيث يعرض مشروع الميزانية العامة للمناقشة العامة في البرلمان وهذه المناقشة تنصب، غالبا، على كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.

ب - **مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة:** وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي (لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية) ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج البرلمان. وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم ترفع بعد ذلك تقريرها إلى المجلس .

جـ - **مرحلة المناقشة النهائية:** حيث يناقش المجلس مجتمعا تقرير اللجنة، ثم يصير التصويت على الميزانية العامة بأبوابها وفروعها وفقا للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن.

وبطبيعة الحال، تتوقف كفاءة السلطة التشريعية في فحصها لمشروع الميزانية العامة على اعتبارات متعددة منها توفر قدر وافي من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومي ومكونات ميزانية الدولة. فضلا عن توفر المعلومات المالية والاقتصادية لدى المجلس ووصولها إليه

في الوقت المناسب. مدى نضج المؤسسات السياسية والاقتصادية والنقابية، حيث كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة توفرت للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة في اعتماد وإقرار البرامج الاقتصادية والمالية، وعلى العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة، وكان تأثير السلطة التنفيذية أقوى.

ويثور التساؤل حول حق المجلس التشريعي في إجراء التعديلات على مشروع الميزانية ومن المتفق عليه أن المجلس التشريعي لا يحق له إجراء تعديلات جزئية على مشروع الميزانية، ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل بناء متكاملا يهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة في مختلف الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية. ومن المتصور أن تؤدي تلك التعديلات إلى الإخلال بهذا التكامل. أضف إلى ذلك الخشية من سعي بعض النواب، فيما لو أعطى للمجلس حق تعديل الميزانية، لطلب تعديلات معينة بهدف تغليب المصالح الحزبية والترعات الانتخابية وليس بهدف تحقيق الصالح العام. لذلك فالمستقر عليه أنه لا يجوز لنواب الشعب إجراء أي تعديل على مشروع الميزانية العامة .

ومؤدى ما تقدم أن البرلمان ينحصر حقه في الموافقة على مشروع الميزانية في جملته أو رفضه برمته. وفي الحالة الأخيرة ينبغي على الحكومة سحب مشروعها للميزانية العامة وتقديم استقالتها. ذلك أن رفض البرلمان لهذا المشروع ينطوي في حقيقته على رفض لسياسات الحكومة مما يعني في التحليل الأخير سحب الثقة منها. اللهم إلا إذا تم حل هذه الهيئة وإجراء انتخابات نيابية جديدة.

المبحث الثاني
أداة اعتماد الميزانية

إذا وافق البرلمان على مشروع الميزانية العامة، فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه **"قانون المالية"** وهو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة. ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بيانا تفصيليا للنفقات، والثاني بيانا تفصيليا للإيرادات.

ولقد ثار الخلاف حول ما إذا كان قانون المالية يعد قانونا بالمعنى الفني الدقيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد البرلمان لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية. ودون ما دخول في تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون المالية يعد قانونا بالمعنى العضوي لكونه صادرا من السلطة المختصة بالتشريع .

وجدير بالملاحظة أن اعتماد البرلمان للإيرادات يختلف في طبيعة عن اعتماده للنفقات: فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية، بل يحق لها كذلك أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من البرلمان بذلك. إذا كان الخطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من المجلس النيابي للتوفيق بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية.

ويختلف الوضع عن ذلك كلية في خصوص اعتماد البرلمان للنفقات العامة. إذ أن هذا الاعتماد يعد إجازة وتخصيصا لأوجه

إنفاقها. بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيلا بحيث يعتمد كل باب على حدة ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لباب معين إلى اعتماد مخصص لباب معين إلى اعتماد مخصص باب آخر إلا بموافقة مسبقة من البرلمان المذكور احتراما لقاعدة تخصيص الاعتمادات.

وقد تدعو الحاجة الحكومة على طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة في الميزانية العامة وذلك بعد الانتهاء من اعتماد تلك الأخيرة وأثناء تنفيذها. وقد يكون السبب في طلب الاعتماد الإضافي ما تبين للحكومة من عدم كفاية المبالغ المرصودة في الميزانية. وقد يكون السبب نشأة وجه جديد للإنفاق لم يرد في تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهته، ويتعين ضرورة موافقة المجلس النيابي على هذه الاعتمادات الإضافية.

ومما لاشك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلا على عدم دقة تقديرات النفقات في الميزانية وأن العمل الحكومي لا يرتكز على أساس من التخطيط السليم. هذا فضلا عن أن طلب هذه الاعتمادات يؤدي إلى الإخلال بتوازن الميزانية، خاصة وانه لا يذكر في طلب الاعتماد الإضافي مورد الإيراد الجديد الذي يمكن استخدام حصيلته في تغطية المبالغ الصادر بها الاعتمادات الإضافية.



الفصل الثالث

تنفـــيذ الميزانـــــــــــــــية

تعتـــبر مرحلـــة تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وهي أهم المراحل وأكثرها خطورة، المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية. ويقصد بها وضع بنودهـــا المختلفـــة موضع التنفيذ. وتختص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية التي تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإداري للدولة.

وبـــمعنى آخـــر، فـــإن هـــذه المرحلـــة تمثـــل انتقـــال الميزانيـــة العامـــة من التطبيق النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس. فتتولى الحكومة ممثلة في وزارة المالية، تحصيل وجباية الإيرادات الواردة المقدرة في الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الأوجه المدرجة في الميزانية.

ولضمـــان تنفيـــذ الميزانيـــة في الأوجـــه المـــحددة لهـــا، فقـــد اقتضى الأمر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية للتأكد من مراعـــاة واحتـــرام المكلفـــين بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم.

لهذا سنقوم بدراسة عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات (**المبحث الأول**) لنليها باستعراض كيفيات تطبيق الرقابة على تنفيذ الميزانية (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول
عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات

تتـــولى وزارة المالية، باعتبارها عضوا من أعضاء السلطة التنفيذيـــة مهمـــة تنفيـــذ الميزانيـــة، عـــن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في الخزينة العمومية أو في البنك المركزي وفقا لنظام حسابات الحكومة المعمول به. كما يتم الإنفاق في الحدود الواردة في اعتمادات الميزانية. ويتم تسجيل إيرادات الدولة في خزانة الدولة أو البنك المركزي وتسحب منها النفقات التي تلتزم بدفعها.

ومن هنا فإن عمليات تنفيذ الميزانية تتمثل في أمرين: عمليات تحصيل الإيرادات، وعمليات النفقات.

أولا – عمليات تحصيل الإيرادات:

كما ذكرنا من قبل، تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة في الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات. فإجازتها للنفقات تعني مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود المبالغ التي تم اعتمادها. أما إجازتها للإيرادات فهي تنشئ التزاما على عاتق الحكومة بضرورة تحصيل كافة المبالغ الواردة في الإيرادات، بحيث لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها، وألا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية.

ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية.

ويجب مراعاة عدة قواعد عامة في عمليات تحصيل الإيرادات العامة تتمثل في:

1 - أن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وطرقة معينة وفقا لنص القانون؛

2 - يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير وقد ضمن المشرّع حق الدولة في تحصيل إيراداها في أسرع وقت ممكن، بإعطاء الحكومة حق امتياز على أموال المدين عن سائر الدائنين. كما أعطاها الحق في إجراء الحجز الإداري لتحصيل ديونها. كما ميز حق الدولة في تحصيل دين الضريبة بتقريره أن المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها أو لا ثم التظلم فيما بعد؛

3 - لضمان دقة وسلامة التحصيل، فإنه من المقرر، ووفقا للقواعد التنظيمية، الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة، والآخرين المختصين بجباها .

ثانيا - عمليات النفقات:

أن إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات لا يعني التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات ولكنه يعني الإجازة والترخيص للدولة بأن تقوم بنفقاها العامة في حدود هذه المبالغ دون أن تتعداها بأي حال من الأحوال، إلا بعد الحصول على موافقة صريحة، وفقا للإجراءات السلف بياها، من السلطة التشريعية المختصة بذلك وبمعنى آخر فإن الدولة تكون غير ملزمة بإنفاق كافة المبالغ المعتمدة، بل تستطيع دائما عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع إلى ذلك الحاجة.

ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم، فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على أربع خطوات هي:

1 – الالتـــــــــــــزام:

ينشأ الالتزام نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقا من جانب الدولة مثال ذلك القرار الصادر بتعين موظف عام أو بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة مثل إنشاء طرق أو جسور..الخ،و مثل هذا القرار، الذي يترتب عليه ضرورة حدوث واقعة الإنفاق، لا يكون الغرض منه مجرد زيادة أعباء الدولة ولكن لتحقيق أهداف معينة تتمثل،كما رأينا في الأمثلة السالفة، في الاستعانة بموظف جديد أو إنشاء طريق جديد، أي أنها تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة. فالالتزام هنا يعتبر إرادي.

كما قد ينشأ الالتزام نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما. مثال ذلك أن تتسبب سيارة حكومية في إصابة مواطن، مما يضطر الدولة على دفع مبلغ تعويض، بالواقعة هنا مادية وغير إرادية.

وفي كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة يعني القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة.

2 – التصفية:

بعد أن يتم الالتزام، تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بالتصفية أي بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن

وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين.

ومن القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال، يتعين على دائن الدولة أن ينهي أعماله أولا التي تسببت في دائنيه.قبل أن تدفع له الدولة المبالغ المدينة بها نتيجة هذه الأعمال.حتى تتمكن من تحديد مبلغ الدين على نحو فعلي.

3 – الأمر بالدفع:

بعد أن يتم بتحديد مبلغ النفقة أو الدين، يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمرا بدفع مبلغ النفقة. ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية أو من ينوب عنه.

4 – الصرف:

يقصد بالصرف أن يتم دفع المبلغ المحدد في الأمر عن طريق موظف تابع لوزارة المالية ومن المقرر أن يقوم بعملية الصرف موظف غير الذي يصدر عنه أمر الدفع منعا للتلاعب وغالبا ما يتم هذا في صورة إذن على البنك المركزي الذي تحتفظ فيه الدولة بحساباتها.

وجدير بالذكر أن الخطوات الثلاث الأولى تتعلق بالاختصاص الإداري المتعلق بالجهة الإدارية، أما الخطوة الأخيرة فإنها تتعلق بالاختصاص الحسابي المتعلق بوزارة المالية. وهذا الفصل بين الاختصاصين الإداري والحسابي من شأنه أن يحقق الضمانات الكافية ضد ارتكاب أي مخالفة مالية.

وبعد أن استعرضنا عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات النفقات فالسؤال الذي يطرح نفسه ماذا يحدث في حالة عدم مطابقة الميزانية للواقع. وبعبارة أخرى كيفية مواجهة الاختلاف بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية للنفقات والإيرادات العامة.

بالنسبة **للنفقات**،كما رأينا من قبل، فإن القاعدة المتبعة بالنسبة للنفقات العامة هي قاعدة تخصيص الاعتمادات.بمعنى أن الاعتماد المخصص لنفقة معينة لا يجوز استخدامه لنفقة أخرى إلا بعد إجازة السلطة التشريعية لذلك. ومن ثم فإنه في حالة مخالفة تقديرات النفقات للواقع، فلا يمكن التعديل في التوزيع المعتمد للنفقات سواء بالزيادة أو النقصان إلا بموافقة السلطة التشريعية المختصة بذلك. وتختلف الاجراءات المتبعة للحصول على اعتماد من السلطة التشريعية بتعديل جانب من النفقات العامة من دولة إلى أخرى. فقد يسمح للسلطة التنفيذية،كما رأينا، أن تنقل، من بند إلى آخر داخل نفس الباب دون موافقة سابقة من السلطة التشريعية.كما قد يخصص في ميزانية كل وزارة مبلغ من المال بصفة احتياطية للسحب منه في حالة نقص النفقات المقدرة عن المصروفات المحققة، على أن تأخذ الدولة بنظام الميزانيات المعدلة، و مضمونه إذ ما تبينت السلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية عن الأرقام التقديرية، فلا تتقدم بطلب الاعتمادات إضافية، و لكن عليها أن تتقدم للسلطة التشريعية بميزانية كاملة مصححة للميزانية الأولى لمناقشتها واعتمادها.

أما **الإيرادات** فإن مخالفة تقديرات إيرادات الدولة للأرقام الفعلية، لا يثير العديد من المشاكل فيما إذا تعلق بخطأ في تقدير حصيلة في تقدير حصيلة كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة، إذ من المتصور أن تعوض أخطاء التقدير بعضها البعض. فالأخطاء بالزيادة تعوض

الأخطاء بالنقص، دون أن يؤثر ذلك على تنفيذ الميزانية العامة وفقا للقاعدة المتبعة بالنسبة للإيرادات العامة وهي "قاعدة عدم تخصيص الإيرادات". أما إذا تعلق الخطأ بالزيادة فإنه يتم التصرف في الزيادة الإجمالية وفقا للنظم و القوانين المعمول بها في كل دولة على حدة.

وتثور المشكلة في حالة الخطأ في تقدير الحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تضطر الدولة في هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لسد العجز في الإيرادات، مثل الاقتراض أو الإصدار النقدي.

المبحث الثاني
الرقابة على تنفيذ الميزانية

تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة. وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من طرف السلطة التشريعية.

وبناء على ذلك فإن الهدف الأساسي من الرقابة على تنفيذ الميزانية هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة.

وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة وهي الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة.

وسنتطرق فيما يلي إلى الرقابة الإدارية (**المطلب الأول**) ثم الرقابة التشريعية (**المطلب الثاني**) وأخيرا الرقابة المستقلة (**المطلب الثالث**).

المطلب الأول
الرقابـــــة الإداريـــــــــــــة

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيهم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون أو من ينوبون عنهم.

تتم الرقابة الإدارية من الناحية العملية في طريقتين أساسيتين:

أ - الرقابة الموضوعية:

تعني انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. ومثالها أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين له وهكذا.

ب - الرقابة على أساس الوثائق:

هنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرؤوسيه ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثائق والملفات. وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية من الطريقة السالفة، الرقابة الموضوعية. حيث أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه قد يؤدي وخاصة في الدول النامية على انضباط العمل ودفع بصورة مؤقتة مما يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على تنفيذ الميزانية للدولة ولذا فإن أغلب الدول تأخذ بالطريقة الثانية، الرقابة على أساس المستندات. وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها،إلى رقابة قبل تنفيذ الميزانية وأخرى لتنفيذ الميزانية.

1 – الرقابة السابقة:

تمثل الجزء الأكبر والاهم من الرقابة الإدارية وتكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة.

وقد نص قانون المالية على وجوب امتناع مديري الحسابات ورؤسائها ووكلائهم عن التأشير على كل أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلا أو ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر. كما نص أيضا هذا القانون على أنه يتعين على المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للحكومة ووحدات الحكم المحلي والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بأي مخالفة مالية.

2 – الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

يقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات وتتلخص في إعداد حسابات شهرية وربع سنوية وسنوية ، ويقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة بمناسبة إعدادها بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة أو المصلحة وبمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة ويضع عن كل هذا تقريرا يرسله مع الحسابات إلى المديرية العامة للميزانية في وزارة المالية وتشمل أيضا بجانب الرقابة على الحسابات الرقابة على الخزينة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية.

ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، أيا كان نوعها لا تعدو أن تكون رقابة من الإدارة على نفسها، أي أنها رقابة ذاتية أو

داخلية، طبقا للقواعد التي تضعها السلطة التنفيذية. ولذا فإنها لا تعدّ كافية للتأكد من حسن التصرف في الأموال العمومية. إذ كشفت التطبيقات العملية أن مراقبة الغدارة لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر التسيب والإسراف بل والانحراف المالي والتي كان مصدرها الأساسي يمكن في انعدام الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية في قيامها بتنفيذ الميزانية ولذا فإن الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة لم تعد ذات أهمية في هذا الشأن.

المطلب الثاني
الرقابـــة التشريعـــــية

تتولى البرلمانات في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة فإذا كانت المجالس هي التي تقوم باعتماد ميزانية الدولة فإنه من الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من سلامة وصحة تنفيذها على النحو الذي اعتمدتها وإجازتها به.

وتتمـــثل تلـــك الرقابـــة التي يطلـــق عليهـــا كذلـــك الرقابـــة السياسيـــة، في مطالبـــة البرلـــمان بتقـــديم الإيضاحات والمعلومـــات التي تساهـــم في التأكـــد من ســـير العمليـــات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك في صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجوابات. فمن حق اللجان المالية التابعة للبرلمانات أن تستدعي ممثلي السلطة التنفيذية عند الضرورة للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة أو ماليتهم الخاصة كما قد تتمثل الرقابة التشريعية عن طريق مناقشة الحساب الختامي عن السنة المالية السابقة.

وعلى هذا فإن الرقابة التشريعية على الميزانية العامة تتمثل في مرحلتين:المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية،و المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

1 – المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية:

تختص بالرقابة التشريعية لجنة الشؤون المالية في البرلمانات وهي "لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية" التي لها أن تطلب البيانات والمستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية فإذا تبين وجود أي مخالفة للقواعد المالية الخاصة لتنفيذ الميزانية فإنه يكون من حقها تقديم أسئلة واستجوابات على الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الميزانية. بل وأيضا تحريك المسؤولية السياسية ضد كل من يثبت في حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية المتعلقة بسير وتنفيذ الميزانية .أضف إلى ذلك،أن السلطة التشريعية تتمكن من إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عندما تلجأ الحكومة إلى البرلمان، طالبة فتح اعتمادات إضافية،حيث تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليها عن حالة تنفيذ الميزانية و تبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات ومناقشة الحكومة في سياستها المالية.

2 – المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

تتعلق تلك المرحلة بعرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية لمناقشة واعتماده ثم إصداره إما في شكل قانون أو في شكل قرار من رئيس الدولة. فالبرلمان كما رأينا تقوم باعتماد الميزانية بعد تنفيذها مما يستتبع ذلك، منطقيا، أن تعرض عليها نفس الميزانية بعد تنفيذها للتأكد من تطبيقها على نحو اعتمادها لها. فتقوم بالإطلاع على النتائج الفعلية للحساب المالي للدولة عن السنة المالية لهذه الميزانية

ومدى مطابقتها للميزانية في الصورة التي اعتمدها سواء بالنسبة للنفقات المعتمدة أو حصيلة الإيرادات.

ويشمل اعتماد البرلمان للحساب الختامي اعتماد المبالغ التي أنفقت والتي حصلت بالفعل، واعتماده لإضافة ما قد يتحقق من فائض الإيرادات عن النفقات للاحتياطي العام أو تغطية مقدار العجز الناتج عن تجاوز النفقات للإيرادات عن طريق السحب من هذا الاحتياطي واعتماده .

فإذا تبين للسلطة التشريعية سلامة الموقف المالي للحكومة فإنها تقوم باعتماد هذا الحساب . أما إذا تبين لها حدوث أي مخالفات مالية جسيمة في تنفيذ الميزانية فيحق لها تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المخالفين وذلك عن طريق سحب الثقة من الوزير، وقد يصل الأمر إلى سحب الثقة من الحكومة لأكملها.

وتكون الرقابة أكثر فاعلية إذا تمكنت السلطة التشريعية من مناقشة الحساب الختامي مبكرا بعدا انتهاء السنة المالية مباشرة. إذ ليس يخفي أن تغير الوزارات والوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية اكثر منها موضوعية.

وبالرغم من فاعلية الرقابة التشريعية، يعاب عليها أن أعضاء السلطة التشريعية لا يكون لديهم الوقت الكافي والخبرة الفنية والمحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل إلى آلاف الصفحات والأرقام مناقشة تفصيلية أضف إلى ذلك الأعباء والمهام السياسية الخطيرة التي يثقل بها أعضاء السلطة التشريعية ن مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير ومراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

المطلب الثالث
الرقابـــــة المستقلـــــة

تعتبر هذه الرقابة اكثر أنواع الرقابة فاعلية. ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية تنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادرة به إجازة السلطة التشريعية وطبقا للقواعد المالية المقررة في الدولة.

وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية خاصة، تقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك. وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختامي فحصا جديا تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.

وتختلف هذه الهيئة التي تقوم بالرقابة المستقلة من دولة لأخرى ففي فرنسا ، تتولى الرقابة على تنفيذ الميزانية هيئة قضائية مستقلة هي محكمة الحسابات وهي محكمة إدارية منظمة تنظيميا قضائيا. وفي الجزائر مجلس المحاسبة. وتتولى مهمة الحكم على كافة الحسابات العامة ما عدا الحسابات التي يعطي المشرع اختصاص النظر فيها إلى جهات أخرى.

وتتكون هذه المحكمة من عدة دوائر يرأس كل منها مستشار، ويعمل بها عدد من المحاسبين يتولون تحضير التقارير المحاسبية والفنية التي تطلبها منهم المحكمة، ويمثل الحكومة بها نائب عام ومحامون عامين.

ويتمثل عمل هذه الهيئة في أمرين:

أولا - بعد قيام المحاسبين بتقديم حسابات الوزارات والمصالح المختلفة إلى المحكمة ، فإنها تقوم بتوزيع تلك الحسابات على دوائرها للقيام بفحصها ومراجعتها للتأكد من سلامتها وعدم خروجها على إجازة السلطة التشريعية للميزانية أو مخالفتها للقواعد المالية المعمول بها . فإذا قضت بسلامة تلك الحسابات فإنها تصدر حكمها ببراءة ذمة المحاسب. أما إذا لم تكن الحسابات سليمة فإن هذا لا يخرج عن أحد أمرين:

الأول، أن تكون بالحسابات زيادة في الإيرادات أو نقص في النفقات السابق تقديرها، وهنا تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات في حالة فائض أي ببراءة المحاسب.

والثاني، أن تكون بالحسابات عجز نتيجة قلة الإيرادات أو زيادة في النفقات السابق اعتمادها، وفي هذه الحالة تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات في حالة عجز أي بإدانة المحاسب، ويلتزم برد مبالغ العجز إلى خزانة الدولة ويمكن التنفيذ على أمواله جبرا دون أي إجراء واقف لهذا التنفيذ ويكون للمحاسب حق الطعن في حكم المحكمة عن طريق التماس إعادة النظر أو عن هذا النقص. إذا أثبت انه مسؤول عنه فإنه يتم إخلاء مسئوليته عن هذا العجز، كما في حالة الصرف على أساس أوراق مزورة مثلا..

وهنا تكون رقابة المحكمة على الحسابات ذاتها، وليس على المحاسبين، ومن هذا تستمد تسميتها بمحكمة الحسابات. كما أن اختصاص المحكمة مقصورة على أعمال المحاسبين وليس لها أية سلطة على أعمال رجال الإدارة (الوزراء- الموظفين التابعين لهم).

ثانيا - أن المحكمة باعتبارها هيئة تقنية تقوم بوضع تقرير سنوي يتضمن مالا اكتشفته من مخالفات صادرة من الوزارات أو الموظفين التابعين لهم أثناء ممارستها لعملها، وتقدمه إلى رئيس الدولة الذي يأمر بدوره توزيعها على أعضاء السلطة التشريعية حتى يتمكنوا بناء عليه من مناقشة الحساب الختامي للدولة بصورة فعلية. بالإضافة على ذلك تقوم محكمة المحاسبات أيضا بكل ما تطلبه منها السلطة التشريعية من تحريات وبحوث متعلقة بمسائل الإيرادات والنفقات العامة.

أما في بريطانيا، فإن الهيئة المستقلة التي تتولى رقابة تنفيذ الميزانية هي لجنة الحسابات العامة، التي تقوم بمراقبة ومراجعة الحسابات العامة للحكومة. ويتولى رئاسة هذه اللجنة أحد زعماء المعارضة ممن يتمتعون بدراية واسعة في الشؤون المالية والمحاسبية. وتستعين هذه اللجنة بموظف في درجة وزير يسمى "المراقب المحاسب العام". ويتمتع هذا المراقب بالاستقلال عن السلطة التنفيذية التي لا تستطيع إنقاص أو زيادة مرتبه لأنه يندرج في نفقات الاعتمادات الدائمة، كما أنه غير قابل للعزل إلا بناء على قرار من مجلس العموم ولا يمكن سؤاله إلا أمام هذا المجلس.

ورقابة المحاسب العام لتنفيذ الميزانية رقابة مسبقة على الصرف ورقابة لاحقة عليها. تتمثل الرقابة السابقة على الصرف في أن جميع أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء لتغطية نفقات الوزارة يجب أن ترسل إليه أولا ليقوم بفحص طلبات الإذن بالصرف ومدى مطابقتها لاعتماد الميزانية، وللقواعد المالية المعمول بها.فإذا وجدها مطابقة للقانون وافق عليها وأصدر الإذن بالصرف.أما الرقابة اللاحقة على الصرف، فتتمثل في أن المراقب المحاسب العام يتبعه موظفون يعملون في مختلف الوزارات والمصالح الحكومية، تنحصر مهمتهم في مراجعة الحسابات وخاصة تفاصيل عمليات الإنفاق والتحقق من سلامتها

ومراعاة للإجازة التشريعية والقواعد المالية المقررة. ويلتزم المراقب بتقديم تقرير دوري للجنة الحسابات العامة عن كيفية سير وتنفيذ الميزانية العامة و مدى مطابقتها للقواعد المالية والقانونية المتعلقة بهذا التنفيذ.

أ – الرقابة المالية والمحاسبية:

يقصد بها قيام مجلس المحاسبة بمراقبة الإيرادات والنفقات التي تتضمنها حسابات الدولة ، للتأكد من تنفيذها بصورة سليمة دون ارتكاب إلى مخالفات للقواعد المالية، ومراجعة حسابات المعاشات والتأمينات الاجتماعية وفحص القرارات المتعلقة بشؤون العاملين ومراجعة حسابات التسوية والسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية والرقابة على المخازن ومراجعة الحسابات الختامية للشركات ومنشآت القطاع العام وبفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث أسبابها ووسائل تلاقيها مستقبلا، وبمراجعة تقارير مراقبي الحسابات والشركات التي تدخل في اختصاصه. ويختص الجهاز بفحص ومراجعة كل حساب أو عمل آخر بعهد إليه بفحصه أو مراجعته من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء ويبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته على الجهة طالبة البحث.

ويكون لمجلس المحاسبة في سبيل تأدية مهمته أن يفحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها وأي مستندا أو سجل أو أوراق أخرى يرى لزومها للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل ، كما يحق له معاينة وتفتيش الأعمال للتأكد من أن المصروفات صرفت في الوجه المقررة له من جهة ، ولتقييم نتائجها من جهة أخرى.

ب - الرقابة التقنية:

يكون لمجلس المحاسبة أن يقيم تصرفات المشرفين على الهيئات العامة وشركاتها فيما يتعلق بأعمال الإدارة والتنظيم. إذ من الممكن أن تكون هذه التصرفات سليمة من الناحية المالية والمحاسبية ولكنها معينة من الناحية الفنية، لكونها تراعي تنظيم العمل بأسلوب اقتصادي مقبول مما يستلزم مراجعته لحسابات تكاليف أعمال هذه الجهات ومراجعة نتائج أعمالها وتحديد العائد منها. وتقويم هذا العائد اقتصاديا في ضوء ما سبق تحديده في الخطة الاقتصادية العامة. أي أن من مهام مجلس المحاسبة متابعة تنفيذ الميزانيةالعامة من الناحية المالية والحسابية وكذلك الناحية التقنية، حتى يتأكد من أن نتائج الإنفاق تتفق مع النتائج المرجوة له دون تبذير أو إسراف. ويقوم الجهاز بوضع تقارير كل ثلاثي إلى جانب تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسؤولياته.

ويتضح مما سبق أن اختصاصات وأعمال مجلس المحاسبة تتعلق بالرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية وليست رقابة سابقة عليه.

أخيرا، استنادا إلى كافة أنواع الرقابة السالفة الذكر، الإدارية والتشريعية والمستقلة، يمكن القول بأن وزارة المالية هي التي تقوم، عادة بالرقابة السابقة على الصرف بينما يقوم مجلس المحاسبة بالرقابة اللاحقة على الصرف وكلاهما مهم من الناحية الواقعية. إلا أن لكل منهما مزاياه وعيوبه التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

جـ - مزايا الرقابة السابقة على الصرف:

1- يمنع هذا النوع من الرقابة التصرفات التي قد تقوم بها السلطة التنفيذية، والتي تتسم بعدم المشروعية الأمر الذي يؤدي إلى تقوية سلطة القانون؛

2 - إنها تقلل من حجم المسؤولية على رجال الإدارة، إذ أنها تستند إلى قرار هيئة الرقابة قبل إجراء أي تصرف في المستقبل؛

3 - إنها تحقق اقتصادا في النفقات العامة، فهي تهدف إلى رفض كافة النفقات غير المشروعة خاصة مع لاطراد التوسع في النفقات العامة ؛

ب - عيوب استعمال هذه النوع من الرقابة

1 - أنها تعطي لوزارة المالية نفوذا كبيرا على باقي وزارات الدولة بحيث تراقب تصرفاتها وتلغي ما تراه غير مشروع، وذلك يخالف المفهوم السليم للنظام الإداري، إذا أن وزارة المالية لا تعدو أن تكون كغيرها من الوزارات؛

2 - قد يترتب عليها تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة من يقومون بهذه الرقابة؛

3 - أنها قد تقيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها.

جـ - مزايا الرقابة اللاحقة على الصرف:

1 - أن هذه الرقابة تتم بعد تنفيذ بنود الميزانية العامة، مما يعني أن الملاحظات من جانب الهيئة المختصة تتم على أساس الواقع وليس التقدير؛

2 - أنها تتعلق بالواقع ومن ثم فإنها تكون أقدر على اقتراح الإصلاحات في المستقبل ؛

3 - إن الرقابة اللاحقة على الصرف يمكن إن تراقب تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال العمليات المالية، وهو ما يسمح بتطبيق الأساليب الحديثة لتحضير الميزانية العامة، كميزانية الأداء وتخطيط وبرمجة الميزانية بصورة تكفي لترشيد الإنفاق العام .

د - عيوب استعمال هذا النوع من الرقابة:

1 -أنها تتم بعد تنفيذ الميزانية، ومن ثم فإنها لا تسمح بإصلاح العيوب والمخالفات، أي أنها لا تتمكن من الحفاظ على المال العام؛

2 - عادة ما تتأثر الرقابة اللاحقة بما وصلت إليه الرقابة السابقة على الصرف من ملاحظات مما قد يجعلها غير فعالة في بعض الأحيان.



الخاتمة العامة

من خلال ما رأيناه من خلال هذا الدليل في المالية العامة، يمكننا ملاحظة أن التعرض لهذه المبادئ ومحاولة البحث في أهمية كل عنصر مكون لها يسمح لنا بفهم عمل آليات مالية الدولة ومنه كيفيات أبعاد تأثيرها على الواقع الاقتصادي.

في الحقيقة، إن التعرض لمبادئ المالية العامة سيقودنا لإظهار فضول كبير نحو هذه المادة ومحاولة التعمق في حيثياتها وتشريح بعض النقاط المتعلقة بدور الدولة الحديث وكيفية استعمال المال العام، كيفيات الاستخدام الرشيد للنفقات العامة، تحديد النفقات المنتجة وغير المنتجة وكيفية تسيير النفقات لتحقيق الأهداف المرسومة لها، تعبئة الايرادات العامة، اقتطاعها من لدى الأفراد بصورة تقوم من خلالها بإحلال العدالة الاجتماعية، أوقات اللجوء للقروض العامة وعدم الإفراط في طلب القروض الخارجية، إلى جانب كيفيات تنظيم أدوات السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العمومي في إطار الميزانية العامة بشكل يسمح لها بتحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية.

كل هذه المسائل يبقى المسلك الوحيد في تحليلها ومعالجتها هو فهم والتحكم في مبادئ المالية العامة وهو ما حاولنا تقديمه من خلال هذا الكتاب، والتي ستسمح لنا بمعالجة هذه المواضيع في المستقبل إن شاء الله.



المراجع



المراجع

أولا-الكتب والمحاضرات

1-باللغة العربية:

- د.بركات (عبد الكريم صادق)، د.البطريق (يونس أحمد): "*المالية العامة*"، الدار المصرية الحديثة، 1981.
- الأستاذ بساعد (علي): "*المالية العمومية*"، مطبوعة بالمعهد الوطني للمالية ،القليعة،ديسمبر 1992.
- د. حسين(حسين مصطفى): "*المالية العامة*"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1995.
- د. حشيش (عادل) و د. رشدي (مصطفى): "*مقدمة في الاقتصاد العام* (المالية العامة)"، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998.
- د.دويدار (محمد): "*دراسات في الاقتصاد المالي*"، الدار الجامعية، 1985.
- د.الرويلي (صالح): "*إقتصاديات المالية العامة*"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 1992.
- د.عتلم (باهر محمد) "*إقتصاديات المالية العامة*"، مطبعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998.
- د.ناشد (سوزي عدلي): "*الوجيز في المالية العامة*"،دار الجامعة الجديدة للنشر،الاسكندرية، 2000.

2 - باللغة الفرنسية:

- BARRERE (Alain): « ***Institutions Finanaciéres*** »:Dalloz,2 éme edition,1972.
- BELTRAME (Pierre): « ***La Fiscalité en France*** »,Hachette Livre,6 éme,1998.
- CARTON (Louis: « ***Droit Fiscal International et Européen***»,Dalloz,1996.

- CATHELINEAU (Jean): «***Finances Publiques-politique budgétaire et droit financier*** »,LGDJ,Paris,1976.
- DUVERGER (Maurice): « ***Institutions Publiques*** », PUF, Paris, 1975.
- GAS (Abdelhamid) : «***Cours de Finances Publiques*** »,Institut d'Economie Douaniére et Fiscal,Koléa,1998.
- GAUDMET(Paul-Marie):« ***FinancesPubliques*** »,tome1,édition montchrestien,Paris,1981.
LALUMIERE (Pierre): «***Les Finances Publiques*** », Armand Colin,Collection,
- MAZELLEC (Raymond) : « ***Finances Publiques*** »,Dalloz,8 éme édition,1993.
- SADOUDI (Ahmed) : « ***Cours de Droit Fiscal*** »,Institut d'Economie Douaniére et Fiscal,Koléa,1998.
-TROTABAS (Louis) : « ***Finances Publiques*** »,Dalloz,Paris,1967.

ثانيا-الدراسات و المقالات التقنية:

-FOND MONETAIRE INTERNATIONAL,Département Finances Publiques: « ***Les dépenses publiques improdctives,analyse pragmatique de l'action des povoirs publics*** » ,Washington,1996.
-INTERNATIONAL MONETARY FUND,Fiscal Affairs Departement : « ***Guidelines for Fiscal Adjustement*** »,Washington D.C.,1995.
-TAIT (Aaron): « ***Etude sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée*** », Département des Finances Publiques,Fond Monétaire Internationale (FMI),Washington,1990.
-EBRILL (Liam), KEEN (Michael), BODIN (Jean- Paul) et SUMMERS (Victora): « ***L'attrait de la Taxe sur la Valeur Ajoutée*** »,in Finances et Développement,Juin 2002.

ثالثا - القواميس والموسوعات العلمية المتخصصة:

-ECHAUDEMAISON (Claude Daniele)-sous la direction- « ***Dictionnaire D'Economie et de sciences sociales*** », NATHAN, Paris,1998.

-SILEM(Ahmed), ALBERTINI (Jean-Marie): « ***Lexique d' Economie*** », Dalloz, 1999.

-SILEM (Ahmed)- sous la direction-: « ***Encyclopédie de l'Economie et de la Gestion*** »,HACHETTE,Paris,1994.

رابعا - القوانين:

القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية؛

القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية؛

القانون رقم 90-30 المؤرخ في 10 ديسمبر 1990 المتعلق بقانون الأملاك الوطنية؛

قانون الضرائب و الرسوم المماثلة؛

قانون الرسوم على رقم الأعمال؛



فهرس الجداول.

الجدول رقم1: مكونات النفقات الحكومية ، 1996-2000 115
الجدول رقم2: النفقات الحكومية، 1996 -2000. (بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام) 116
الجدول رقم 3 : حصص القطاعات من نفقات رأس المال،1996-2000 117
الجدول رقم 4 : خصائص مختلف الاقتطاعات المطبقة على الأشخاص 264
الجدول رقم 5 : مكونات الدخل الحكومي،1996-2000 312
الجدول رقم 6 : الدخل الحكومي،1996-2000، (بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام) 313
الجدول رقم 7 : المعاهدات الجبائية ذات البعد العام الموقعة من طرف الجزائر 344
الجدول رقم 8 : الاتفاقيات الجبائية البحرية والجوية الموقعة من طرف الجزائر 345
الجدول رقم 9 : المديونية الحكومية الداخلية، 1996-2000 379
الجدول رقم10: مخزون تسديد المديونية الخارجية و خدمة الدين حسب المقرض 380
الشكل رقم 1 : منحنى لافير 328

الملاحق

الملحق رقم1 : مؤشرات المالية العامة (بملايير الدينارات). 477
الملحق رقم 2: الانتاج الداخلي الخام و استعمالاته (بملايين الدينارات). 478
الملحق رقم 3: ملخص العمليات المالية الحكومية 1996-2000. 479



الملاحق



2001	2000	1999	1998	1997	1996	
1505,53	1578,10	950,50	774,60	926,60	824,80	الإيرادات الميزانية بما
956,39	1213,20	588,30	430,0	564,8	519,70	فيها:إيرادات المحروقات
1321,01	1178,10	961,70	876,00	845,10	724,70	النفقات الميزانية
0,00	0,00	0,00	0,00	18,00	24,40	التطهير المالي
171.02	398,80	-16,50	-108,30	66,10	74,90	الرصيد الاجمالي للخزينة
						التمويل
-145,78	-407,40	64,40	95,90	-106,70	185,80	• بنكي
85,33	105,70	24,70	20,20	-23,10	-7,40	• غير بنكي
-110,57	-97,60	-72,60	-7,90	63,70	118,30	• خارجي (صافي)
4,05	9,78	-0,51	-3,89	2,39	2,92	الرصيد الإجمالي للخزينة بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام

المصدر: صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2001.

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
الاستهلاك النهائي الفردي للعوائل	1.103.081,9	1.319.393,2	1.411.669,5	1.530.146,8	1.638.823,5	1.683.330,8
الاستهلاك النهائي للإدارات العامة	85.906,6	101.627,5	123.985,6	135.519,1	151.702,8	156.835,4
الاستهلاك النهائي للأعمال العقارية	711,1	947,2	1.180,7	1.678,1	1.950,7	2.029,2
الاستهلاك النهائي للمؤسسات المالية	3.953,1	5.125,1	5.634,3	5.536,9	5.356,7	6.615,5
التراكم الاجمالي للأموال الثابتة	541.826,0	639.447,1	638.119,7	728.754,1	789.798,6	869.325,6
تغيرات المخزونات	91.205,4	5.194,3	9.339,3	26.191,1	35.114,8	15.232,3
الصادرات من السلع و الخدمات	533.047,1	781.687,8	837.217,3	652.257,3	918.889,0	1.748.978,7
(−) الواردات من من السلع و الخدمات	616.099,4	596.709,6	594.683,4	656.079,5	739.481,0	828.260,9
إستعمالات الإنتاج الداخلي الخام	1.743.631,8	2.256.712,6	2.432.462,9	2.424.003,9	2.802.155,1	3.654.086,6
كتلة الأجور	313.742,2	363.291,1	391.021,2	421.337,6	454.126,5	476.433,2
إستهلاك الأموال الثابتة	137.670,4	188.145,3	179.528,3	208.854,9	253.948,8	346.526,8
الضرائب غير المباشرة الصافية من الاعانات	373.728,8	483.297,8	507.361,4	493.440,0	541.746,9	732.744,5
الناتج الصافي للاستغلال	918.490,3	1.221.978,4	1.354.552,1	1.300.371,1	1.552.332,9	2.098.382,1
الإنتاج الداخلي الخام	1.743.631,8	2.256.712,6	2.432.462,9	2.424.003,9	2.802.155,1	3.654.086,6

الملحق رقم 3: ملخص العمليات المالية الحكومية 1996-2000

	1996	1997	1998	1999	2000
إجمالي الدخول الميزانية و الهبات	824,8	926,6	774,6	950,5	1.578,1
دخول المحروقات	519,7	592,5	425,9	588,2	1.213,2
الدخول من غير المحروقات	305,1	334,1	348,7	358,4	364,9
الدخول الضريبية	290,5	313,9	329,8	314,8	349,5
الضرائب على الدخل و الأرباح	67,5	81,8	88,1	72,2	82
الضرائب على السلع و الخدمات	129,5	148,0	154,9	149,7	165
الحقوق الجمركية	84,4	73,5	75,5	80,2	86,3
التسجيل و الطابع	9,1	10,6	11,3	12,7	16,2
الدخول غير الضريبية	14,6	20,2	18,9	43,6	15,4
الرسوم	11,5	15,8	14,7	16,5	15,4
أرباح الأسهم لبنك الجزائر	3,1	4,4	4,2	27,1	0,0
الهبات	0,0	0,0	0,0	3,9	0,0
إجمالي الإنفاق الميزاني	724,7	845,1	876,0	961,7	1.178,1
الانفاق الجاري	550,6	643,5	664,1	774,7	856,2
الانفاق الشخصي	222,8	245,2	268,6	286,1	289,6
معاشات المجاهدين	18,9	25,0	37,9	59,9	57,7
المواد و التموينات	34,7	43,5	47,5	53,6	54,6
الخدمات الجارية	185,3	220,4	199,1	248,7	292,0
خدمة الدين	89,0	109,4	110,8	126,4	162,3
إنفاق رأس المال	174,0	201,6	211,9	187,0	321,9
التوزان الميزاني	100,1	81,5	-101,2	-11,2	400,0
الحسابات الخاصة للتوزان	1,5	1,1	-6,9	-5,6	-0,7
قروض الخزينة الصافية	2,4	-1,5	0,1	-0,3	0,5
توازن الخزينة من دون صناديق التطهير	99,3	84,1	-108,2	-16,5	398,8
المساهمات المقدمة لصناديق التطهير	24,4	18,0	0,0	0,0	0,0
الميزان الأولي	163,9	175,5	2,7	109,9	561,1
الميزان الإجمالي	74,9	66,1	-108,2	-16,5	398,8
التمويل	-74,9	-66,1	108,2	16,5	-398,8
بنكي	-185,8	-106,7	95,9	64,4	-407,4
غير بنكي	-7,4	-23,1	20,2	24,7	105,7
خارجي	118,3	63,7	-7,9	72,6	-97,1

أنجز طبعه على مطابع
ديوان المطبوعات الجامعية
الساحة المركزية ـ بن عكنون
الجزائر